# Der Finanzbefehl

---

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Rheinischen Friedrich-Wilhelm-Universität

in Bonn.

Eingereicht von

**Hans Klodt**

Gerichtsreferendar in Bonn.

1929

Gedruckt mit Genehmigung der
Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der
Rheinischen Friedrich-Wilhelm-Universität
in Bonn.

---

Hauptreferent: Prof. Dr. Hensel.

Korreferent: Prof. Dr. Heckel.

R. UNIV. BIBLIOTHEEK LEIDEN

Mündlicher Prüfungstermin: 11. Juli 1929.

Meinem hochverehrten Lehrer

Herrn **Professor Dr. A. Hensel**

gewidmet.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548103_0039

# Übersicht.

Literaturverzeichnis . . . . . V—VIII

Einleitung . . . . . 1—2

I. Abschnitt.

§ 1. Das Gewaltverhältnis zwischen Rechtsstaat und Gewaltunterworfenen . . . . . 2—5

II. Abschnitt.

**Der Finanzbefehl, sein Wesen und seine Wirkungen.**

§ 2. Die Aufgabe des Steuerverwaltungsrechts als eines selbständigen Teils des Steuerrechts . . . . . 5—7

§ 3. Der Finanzbefehl und seine geschichtliche Entwicklung in Preußen 7—15

§ 4. Polizeibefehl und Finanzbefehl . . . . . 15—21

§ 5. Zwangsmittel, Ordnungsstrafe und Zwangsbeitreibung im Verhältnis zueinander . . . . . 21—22

III. Abschnitt.

**Der fehlerhafte Finanzbefehl.**

§ 6. Der Rechtsschutz in Steuersachen . . . . . 23—29

1. Allgemeines:
   a) Begriff des Rechtsschutzes,
   b) Rechtsschutzmittel.
2. Erstattungsansprüche.
3. Rechtsmittelverfahren und Vollstreckung.

§ 7. Die Aufhebung des Finanzbefehls und ihre Wirkung. Stellungnahme zu dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 15. Dezember 1924 29—35

§ 8. Vorschläge de lege ferenda . . . . . 36

Zusammenfassung . . . . . 37

Anhang . . . . . 38—39

# Literaturverzeichnis.

## I. Gesetzessammlungen usw.


von Brauchitsch: Die neuen preußischen Verwaltungsgesetze. Achtzehnte, mit der siebzehnten gleichlautende Gesamtauflage. Berlin 1901. 6 Bände.

de Grais: Handbuch der Verfassung und Verwaltung in Preußen und dem Deutschen Reiche. 14. Aufl. Berlin 1901.

Illing: Handbuch für preußische Verwaltungsbeamte. 6. Aufl. Berlin 1895.

Preußische Gesetzsammlung. Amtliche Ausgabe.

Reichsgesetzblatt. Amtliche Ausgabe.

Stoepel: Preußischer Gesetzkodex. Ein authentischer Abdruck der in der Gesetzsammlung für die königlichen preußischen Staaten von 1806 bis 1893 enthaltenen Gesetze, Verordnungen usw. Frankfurt a. d. Oder 1855—1894.


## II. Zeitschriften und Entscheidungen.


Begründung zum Entwurf einer Reichsabgabenordnung, Nationalversammlung, Anlage Bd. 4, Drucksache 759.

Deutsche Juristenzeitung, Jahrgänge 1925, 1926.

Deutsches Steuerblatt, 3. Jahrgang.

Deutsche Steuerzeitung, Jahrgang VIII.

Entscheidungen des Reichsfinanzhofs. Amtliche Sammlung.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen. Amtliche Sammlung.

Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts. Amtliche Sammlung.

Festgabe für Otto Mayer, Tübingen 1916.

Festgabe zum 50 jährigen Bestehen des preußischen Oberverwaltungsgerichts. Sonderband der amtlichen Sammlung der Entscheidungen des OVG.

Finanzarchiv, 29. Jahrgang.

Juristische Wochenschrift, Jahrgänge 1925/1926.

Neue Steuerrundschau, Bände 1 und 5.

Steuerarchiv, Bd. 25.

Steuer und Wirtschaft, Jahrgänge 1922/27.

Verhandlungen der Verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung, Bd. 338. Anlagen zu den stenographischen Berichten, Berlin 1920.

Verhandlungen des zweiunddreißigsten deutschen Juristentages (Bamberg, Berlin und Leipzig 1922).

Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 3.

Verwaltungsarchiv, Bände 5, 8, 30.

Wiener staatswissenschaftliche Studien, Leipzig und Wien 1925, Bd. VIII.


## III. Abhandlungen.


Albrecht: Wann ist die Rechtsbeschwerde nach § 283 AO. zulässig? (in: Neue Steuerrundschau Bd. V S. 110 ff.)

Anschütz: Der Ersatzanspruch aus Vermögensbeschädigungen durch rechtmäßige Handhabung der Staatsgewalt (in: Verwaltungsarchiv Bd. V S. 1 ff.).

Anschütz: Die Verfassung des Deutschen Reiches. Berlin 1921.
Ball: Steuerrecht und Privatrecht. Mannheim, Berlin, Leipzig 1924.
Becher: Die Reichsabgabenordnung. Berlin 1926.
Becker: Die Beitreibungsordnung. Mit Erörterungen zum Finanzzwang (in: Steuer und Wirtschaft 1924 S. 753 ff.).
— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1919 (in: Steuer und Wirtschaft 1924 S. 1005 ff.).
— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Rechtsprechung seit 1924 (in: Steuer und Wirtschaft 1926 S. 1357 ff.).
— Die Reichsabgabenordnung. Berlin 1926.
— Rechtsnot und Rechtsschutz (in: Steuer und Wirtschaft 1925 S. 547 ff.).
Becker-Engelhardt-Hensel-Marcuse: Stellungnahme zu den Leitsätzen des deutschen Anwaltsvereins zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen (in: Steuer und Wirtschaft 1927 S. 162 ff.).
— Steuerrechtsprechung und Steuerverwaltung (in: Steuer und Wirtschaft 1925 S. 329 ff.).
Boethke-Arlt: Handbuch des Steuerrechts, Köln 1926.
Bornhak: Das Verwaltungsrecht in Preußen unter der Herrschaft des bürgerlichen Gesetzbuchs (in: Verwaltungsarchiv Bd. VIII Heft 1/2 S. 2 ff.).
Bühler: Der zulässige Inhalt von Ausführungsbestimmungen zu Steuergesetzen nach der Rechtsprechung des preußischen OVG. und derjenigen des RFH. (in: Festgabe zum 50 jährigen Bestehen des preuß. OVG.).
Ehrlich: Zum Problem der Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen auf dem Gebiete der Besitz- und Verkehrssteuern nach dem jetzigen Stande der Gesetzgebung und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (in: Verwaltungsarchiv Bd. 30 S. 299 ff.).
Fischer: Die Zwangsgeldstrafe nach § 202 der Reichsabgabenordnung und die Ordnungsstrafe nach § 377 daselbst (in: Steuerarchiv Bd. 25 S. 97).
Fleiner: Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts. Tübingen 1913.
Geiler: Steuerrecht und Privatrecht (in: Steuer und Wirtschaft 1927 S. 496 ff.).
Hensel: Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts (Veröffentlichungen der deutschen Staatsrechtslehrer. Heft 3 S. 63 ff.).
— Die Entwicklung des Steuerrechts durch die Gesetzgebung seit 1919 (in: Steuer und Wirtschaft 1924 S. 973 ff.).
— Die Entwicklung des deutschen Steuerrechts durch die Gesetzgebung vom September 1924 bis August 1926 (in: Steuer und Wirtschaft 1926 S. 1331 ff.).
— Steuerrecht. II. Aufl. Berlin 1927.
Homburger: Von der Rechtlosigkeit des Steuerschuldners (in: Abendblatt der Frankfurter Zeitung Nr. 852 vom 13. November 1924).
Hummel: Die Geldstrafe des § 202 AO. (in: Neue Steuerrundschau Bd. 1 S. 277 ff.).
Jellinek: Der fehlerhafte Staatsakt und seine Wirkungen. Tübingen 1908.
— System der subjektiven öffentlichen Rechte. Tübingen 1905.
Kiefe: Zum Urteil des Reichsfinanzhofs vom 15. Dezember 1924 (in: Juristische Wochenschrift 1925 S. 847 ff. Anm. zu 2).
Kormann: System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte. 1910.
Lassar: Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht. Berlin 1921.

Mayer, Otto: Deutsches Verwaltungsrecht. 2 Bände, 3. Aufl. München und Leipzig 1924.
Merk: Steuerschuldrecht. Tübingen 1926.
Mrozek: Kommentar zur Reichsabgabenordnung. Köln 1922.
v. Myrbach-Rheinfeld: Grundrisse des Finanzrechts, 2. Aufl. München und Leipzig 1916.
Neumann: Die Steuer und das öffentliche Interesse. Leipzig 1887.
Piloty: Verwaltungsrechtliche Gedanken (in: der Festgabe für Otto Mayer).
Rosin: Das Polizeiverordnungsrecht in Preußen. Berlin 1895.
Schmitt: Unabhängigkeit der Richter, Gleichheit vor dem Gesetz und Gewährleistung des Privateigentums nach der Weimarer Verfassung. Berlin und Leipzig 1926.
Schneider: Das Abgabengewaltverhältnis. Tübingen 1918.
Schranil: Besteuerungsrecht und Steueranspruch (in: Wiener staatswissenschaftliche Studien, Leipzig und Wien 1925, Bd. VIII S. 1 ff.).
Strutz: Rechtssicherheit und Rechtsschutz nach der Reichsabgabenordnung (in: Deutsche Steuerzeitung Bd. VIII, 1919/1920, S. 244).
— in: Verhandlungen des 32. Deutschen Juristentags (Bamberg). Berlin und Leipzig 1922, S. 231 ff.
Thoma: Der Polizeibefehl im badischen Recht. Tübingen 1906.
Vogel: Die rechtliche Natur der Finanzobligation im österreichischen Abgabenrechte (in: Finanzarchiv 29. Jahrgang Bd. II S. 1 ff.).

# Einleitung.

Gegenstand unserer Betrachtung sind Gebiete des öffentlichen Rechts, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Staat in seinem Bestande zu erhalten und damit die gedeihliche Fortentwicklung des in ihm zusammengeschlossenen Personenkreises zu sichern. „Erhaltung der Volksgemeinschaft bedeutet zunächst Selbsterhaltung des Staates, Selbstbehauptung nach außen und innen. Die eigne Existenz ist der erste und nächste Zweck des Staates, da sie die unerläßliche Bedingung ist für die Erfüllung der übrigen Zwecke“[1]). Unter diesem Gesichtspunkte erhält das Steuerrecht, dessen praktische Aufgabe in der Beschaffung der Mittel zur Erhaltung der staatlichen Macht und zur Durchführungsmöglichkeit des staatlichen Zweckes beschlossen ist, ein besonders bedeutsames Gepräge. Denn ohne geldliche Mittel könnte das moderne Staatswesen keine seiner vielen Aufgaben anfangen und durchführen. Es wäre ihm nicht möglich, seine kulturellen und sozialen Pflichten, die sich gerade heute in ungeheurem Ausmaße auswachsen, zu erfüllen. Dem Gebiet des Steuerrechts kommt demnach, zum mindesten nach seiner Auswirkung, dieselbe Bedeutung zu, die das des Polizeirechts schon seit langem für sich in Anspruch genommen hat. Daß die Wissenschaft bis heute dem Steuerrecht so wenig Beachtung geschenkt hat, mag daran liegen, daß in der Tat das Gebiet des Steuerrechts als Wissenschaft sehr spröde und auch noch im Entstehen begriffen ist. Ein Vergleich zwischen dem hauptsächlichsten und am meisten angewandten Polizei- und Finanzbefehl scheint uns zur Klarlegung, insbesondere des letzten Begriffs, notwendig und wertvoll.

Bei der theoretischen Behandlung der rechtshistorischen Entwicklung dieses steuerrechtlichen Instituts, des Finanzbefehls, und bei der Betrachtung seiner Rechtsstellung innerhalb der Grundgesetze und im Vergleich zu den Rechtsformen des gesamten Verwaltungsrechts ist zunächst eine begriffliche Klarstellung notwendig. Denn es scheint auf den ersten Blick, daß das Rechtsgbilde des Finanzbefehls — und dasselbe gilt, vielleicht in erhöhtem Maße, vom Polizeibefehl — in unlösbarem Widerspruch steht zu den Forderungen der herrschenden Rechtsidee, zu den Forderungen des Rechtsstaats. Erst nach Feststellung dieses wechselseitigen Verhältnisses kann auf den juristischen Aufbau und den tatsächlichen Zweck des Finanzbefehls näher eingegangen werden.

Um den Finanzbefehl seiner rechtlichen Konstruktion und seinen praktischen Auswirkungen nach beurteilen zu können, ist es angebracht, ihm den in dieser Beziehung in der Literatur[2]) schon genau untersuchten

---

[1]) Jellinek, Gesetz und Verordnung S. 191.

[2]) Vgl. die in dem Literaturverzeichnis angeführten Werke, insbesondere Fleiner, Otto Mayer, Rosin, Thoma.

und wissenschaftlich ziemlich eindeutig umrissenen Begriff des Polizeibefehls gegenüberzustellen. Denn dieser steht, wie wir weiter unten sehen werden, historisch und auch inhaltlich in engstem Zusammenhang mit dem Finanzbefehl. Bei dieser Gegenüberstellung wird uns nicht nur der tatsächliche Vergleich, sondern auch, neben der Entwicklung in historischer und rechtlicher Hinsicht, die Möglichkeit und gegebenenfalls die Notwendigkeit einer zukünftigen Beeinflussung beschäftigen.

Wenn wir so Grundlagen, Wesen und Ausdehnungsmöglichkeit des Finanzbefehls gefunden haben, können wir am Schluß der Arbeit noch zu seiner Bedeutung in der Praxis, seiner Auslegung und rechtlichen Würdigung durch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs Stellung nehmen.

---

## I. Abschnitt.

### § 1.

### Das Gewaltverhältnis zwischen Rechtsstaat und Gewaltunterworfenen.

Daß in einem Rechtsstaat von Gewaltverhältnis und Gewaltunterworfenen die Rede sein kann, erscheint zunächst wohl etwas paradox. Und doch finden wir bei näherem Zusehen, daß es sich nicht um einen logischen Fehler handelt; zwar erscheinen die Begriffe „Recht" und „Gewalt" in unmittelbarem Gegensatz z. B. in dem Sprichwort „Gewalt geht vor Recht", als zwei sich widersprechende, sich gegenseitig ausschließende Faktoren. In diesem Sinne wird allerdings nicht von einem Gewaltverhältnis gesprochen. Ohne zunächst auf den Begriff Rechtsstaat näher einzugehen, wollen wir zur Klärung des Verhältnisses von Gewalt und Recht, wie es hier gemeint ist, die Betonung mehr auf Staat als auf Recht legen. Und dann können wir sehr wohl von einer Gewalt sprechen, nämlich von der Staatsgewalt. Denn, wie jeder Staat, so ist auch der Rechtsstaat im Besitz einer Staatsgewalt, muß in ihrem Besitz sein, da er sonst eines zum Staatsbegriff notwendigen Teilbegriffs entbehrte. Bei der Ausübung dieser Gewalt muß er sich allerdings, anders wie in früheren Zeiten, als ein Rechtsstaat im heutigen Sinne noch nicht existierte, im Rahmen des ihm gegebenen Rechtes halten. Wenn wir nun im folgenden das Gewaltverhältnis des Rechtsstaats zum Gewaltunterworfenen näher beleuchten, so mag diese Gewalt dahin verstanden werden, daß sie die Ausübung der Staatsgewalt innerhalb der im Rechtsstaat gegebenen Normengrenzen, also eine recht- und gesetzmäßige Gewalt bezeichnen soll[1]).

Der Staatsgewalt sind drei Tätigkeitsgebiete zugewiesen: Gesetzgebung, Justiz und Verwaltung[2]). Diese Dreiteilung der Staatsgewalt ist inhaltlich nicht begründet, die Einzelteile sind nicht gleichwertig, wenn auch begrifflich verschieden. Gegenüber stehen sich die Gesetzgebung eben als gesetzgebende, Justiz und Verwaltung als die von jener gegebene, Gesetze vollziehende Gewalt. Es besteht also insofern sogar ein Abhängig-

[1]) Im folgenden wird der heutige Zustand zugrunde gelegt.

[2]) Vgl. hierzu Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Bd. I § 5 I, § 1.

keitsverhältnis der vollziehenden zur gesetzgebenden Gewalt. Die vollziehende Gewalt tritt ohne die gesetzgebende nicht in Tätigkeit, muß aber, wenn diese ihre Gewalt ausübt, auch ihrerseits in Aktion treten. Insofern können wir uns die vollziehende Gewalt als von der gesetzgebenden umgrenzt, da tätigkeitsbestimmt, denken. Aber auch die Gesetzgebung ist nicht etwa unbegrenzt in der Möglichkeit ihrer Machtentfaltung. Gebunden ist der Gesetzgeber durch die Verfassung. Die Verfassung bedeutet m. E. nicht nur die Regeln, nach denen die Staatsgewalt gebildet und eingerichtet wird[3]), sondern enthält auch positivrechtliche Bestimmungen, die selbst der Gesetzgeber, der Träger des vornehmsten Teiles der Staatsgewalt, nicht umgehen kann, ohne das Fundament, das Grundgesetz seines Staates, zu erschüttern, ohne die staatsrechtliche Bedeutung der Verfassung zu verneinen. So z. B. bindet der in Art. 109 der Weimarer Verfassung (RV.) festgelegte Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz auch den Gesetzgeber und verbietet ihm, „ungerechte und willkürliche, gegen individuell bestimmte Personen gerichtete Einzelgesetze zu erlassen“[4]).

Nach dieser notwendigen Klarstellung wenden wir uns wieder der Zweiteilung der Staatsgewalt zu. Für unsere Betrachtung scheidet die gesetzgebende Gewalt aus. Denn sie tritt nicht unmittelbar an den Gewaltunterworfenen heran, sondern wird erst durch Vermittlung der vollziehenden Gewaltinhaber für ihn fühlbar und wirksam.

Auch den einen Teil der vollziehenden Gewalt, die Justiz, können wir beiseite lassen, da sie nicht in dem hier erwähnten Sinne ein Gewaltverhältnis zum Unterworfenen schafft. Sie entscheidet innerhalb des Privatrechts über gegenseitige Ansprüche der Gewaltunterworfenen selbst, die sie allerdings, wenn sie begründet sind, kraft ihrer staatlichen Hoheitsgewalt durchsetzt — aber zum Nutzen und nur auf Antrag des rechtsuchenden Gewaltunterworfenen. Man könnte hier von unechten Gewaltverhältnissen[5]) sprechen, da die Staatsgewalt erst auf Antrag als Vermittler in Tätigkeit tritt. Anders im Strafrecht. Hier tritt die Justiz als Wahrer der staatlichen Interessen auf, hier wirkt sie als Inhaberin der Staatsgewalt öffentlich-rechtlich, zum Nachteil des davon betroffenen Gewaltunterworfenen, hier liegt ein echtes Gewaltverhältnis vor. Aber trotzdem können wir auf eine Untersuchung dieses Gewaltverhältnisses verzichten, da die Justiz nicht aus eigener Initiative, gewissermaßen selbständig, handelt, sondern direkt beauftragt vom Gesetzgeber selbst, von der Verfassung, die sich den Schutz notwendiger sozialer Kulturnormen zur Aufgabe gemacht hat. Den Übertreter dieser Normen soll die Staatsgewalt strafen, das liegt in unmittelbarem Interesse der Ge-

---

[3]) Derselbe aaO. Bd. I S. 1.

[4]) So Carl Schmitt, Unabhängigkeit der Richter, Gleichheit vor dem Gesetz und Gewährleistung des Privateigentums nach der Weimarer Verfassung S. 20 und die dort angeführte Literatur: Triepel, Goldbilanzverordnung und Vorzugsaktien, 1914, S. 26 ff.; G. Leibholz, Die Gleichheit vor dem Gesetz, 1925, bes. S. 95/99; Aldag, Die Gleichheit vor dem Gesetz in der Reichsverfassung. Berlin 1925, S. 51 ff.

[5]) Aber in anderem Sinne wie Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis S. 7.

samtheit der Gewaltunterworfenen. Hier gibt es unzweifelhafte Pflichten gesellschaftlicher Art, deren Erfüllung auch ohne Zwang selbstverständlich ist, deren Nichterfüllung geahndet werden muß. Dann haben wir es aber auch nur mit dem Verhältnis zwischen Rechtsstaat und Gewaltunterworfenen zu tun; die Justiz hat aber mit dem Begriff Rechtsstaat nichts zu schaffen. Bei ihr ist ja alles rechtssatzmäßig, alle ihre Maßnahmen gründen sich unmittelbar auf eine entsprechende Norm, das Gefühl einer „ungerechten" oder „ungesetzmäßigen" Behandlung kann dem Gewaltunterworfenen gar nicht kommen.

So bliebe denn nur noch die Verwaltung als Inhaber der Staatsgewalt übrig. Deren Stellung zum Gewaltunterworfenen im Rechtsstaat, wie wir ihn heute haben, ist in der Tat sehr umstritten. „Verwaltung ist Tätigkeit des Staates zur Verwirklichung seiner Zwecke unter seiner Rechtsordnung, außerhalb der Justiz"[6]). Aufgabe der Verwaltung ist es also, die staatlichen Ziele auf die vielfältigen Formen des täglichen Lebens umzudeuten und in die Tat umzusetzen, ohne das Prinzip des Rechtsstaats, d. i. Anwendung „der tunlichsten Justizförmigkeit"[7]), zu verletzen. Die Verwaltung ist zweck- und formgebunden in der Behandlung täglicher Ereignisse, die eine Einengung in Formen gesetzmäßiger Art nicht dulden. Die Überwindung dieses Gegensatzes ist eine Frage des Geschicks. Es gilt, zwei Parteien möglichst gerecht zu werden, ohne das Interesse der Gesamtheit aus den Augen zu verlieren, selbst wenn gegebenenfalls Härten für den Einzelnen der Gewaltunterworfenen im Interesse der Allgemeinheit daraus entstehen. „Die Verwaltung als die Pflegerin der öffentlichen Bedürfnisse ist immer bestrebt, alle anderen Einflüsse als die ihr eigentümlichen Grundsätze der Zweckmäßigkeit von sich fern zu halten. Insofern liegt in ihr ein unausrottbares Element von Absolutismus (Willkür)"[8]). Diese Willkür, unabänderlich mit dem Begriff der Verwaltung verknüpft, muß der Einzelne mit in Kauf nehmen, um mit der Gesellschaft zusammen leben zu können. Denn sein Verhältnis zum Staat, zur Gesamtheit der Volksgenossen, ist in erster Linie ein Pflichtverhältnis; Rechte kann er nur beanspruchen, soweit sie ihm von der Staatsgewalt eingeräumt sind[9]). „Seitdem das öffentliche Recht selbständige wissenschaftliche ... Behandlung gefunden hat, ... ist diese Behandlung in einem sehr wesentlichen Punkte eine fehlerhafte gewesen. Der Fehler sitzt in der Erfassung des Verhältnisses von Pflicht und Recht und läßt sich in kürzester Formel dahin kennzeichnen, daß stets der Akzent auf das Recht und nicht, wie es sich gehört, auf die Pflicht gelegt wurde. ... Wie sehr

[6]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 13.
[7]) Derselbe aaO. Bd. I S. 62.
[8]) Piloty, Verwaltungsrechtliche Gedanken aaO. S. 93.
[9]) Schneider aaO. S. 9 führt hierzu folgendes aus: „Grundsätzlich beherrscht der Wille des Gewaltherrn Staat das Abgabengewaltverhältnis, demgegenüber der Wille des Gewaltunterworfenen ohne besondere gesetzliche Stütze belanglos ist. Dieser Wille des Gewaltherrn Staat gilt aber nicht unbeschränkt und absolut: Im Rechtsstaat ist in allen Fällen, in denen für den Staat gegen den Gewaltunterworfenen ein Anspruch auf Abgabenleistung entstehen soll, der Gewaltherr an das Gesetz in weiterem Sinne gebunden."

„bei dem öffentlichen Recht" der Ton auf der Pflicht ruht, das hat uns das Strafrecht schon lange gelehrt. In diesem ältesten Normensystem des öffentlichen Rechtes ist von Rechten kaum die Rede. Es stand von jeher fest, daß das Nichttun des Verbotenen die Pflicht sei, um die es sich handele, und erst in neuester Zeit wurde die Entdeckung gemacht, daß der Unterlassungspflicht ein Strafanspruch gegenüberstehe, auf welchen nach Belieben auch der Ton gelegt werden könnte. Und nun das Staats- und Verwaltungsrecht! Nur ein vom Glanze und Nimbus des „Herrn der Sache" völlig geblendeter Blick vermöchte hier zu übersehen, daß das ganze System dieses wichtigsten Teiles der öffentlichen Rechtsordnung beherrscht ist von dem Grundsatz der Pflicht, ... die allgemeine Gehorsamspflicht gegenüber dem Gesetze ... die Steuerpflicht, ... die Pflicht zu polizeimäßigem Verhalten ..."[10]).

Unter diesem Gesichtspunkt sind insbesondere die Verwaltungsverfügungen zu verstehen. Sehr zutreffend sagt Piloty noch zu dieser Frage[11]): „Die Besorgnis ist begründet, daß die Verwaltungsverfügung mißverstanden werden könnte, wenn der Gesichtspunkt ihrer Betrachtung allzufern von den Zwecken der Verwaltung, allzuausschließlich von der Seite des Rechtes gewählt würde." Es „empfiehlt ... sich, eingedenk zu bleiben, daß Willensakte, mögen es private oder öffentliche sein, die Bestimmung ihres rechtlichen Wesens richtiger zunächst nicht von der formalen Seite ihrer Prozedur, sondern von der materiellen Seite ihres Zieles her erhalten sollen."

---

II. Abschnitt.

# Der Finanzbefehl, sein Wesen und seine Wirkungen.

## § 2.

### Die Aufgaben des Steuerverwaltungsrechts als eines selbständigen Teils des Steuerrechts.

Als Ausfluß der allgemeinen Gehorsamspflicht der Untertanen ist anzusehen die Pflicht zur Zahlung von Steuern, d. h. zur Zahlung „einmaliger oder laufender Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft" (§ 1 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung — RAO. —). Man muß diese Steuerpflicht als die vornehmste Pflicht des heutigen Staatsbürgers bezeichnen, hängt doch von ihrer Anspannung und ihrer Erfüllung das Ergebnis der Lösung staatlicher Aufgaben, ja letzten Endes Bestand und Ansehen eines auf seine eigene Kraft angewiesenen Staatswesens ab.

---

[10]) Piloty aaO. S. 98/101.
[11]) Derselbe aaO. S. 96/97.

Daß bei der praktischen Wichtigkeit dieses Gebietes das Steuerrecht innerhalb des öffentlichen Rechts[1]) auch in der Wissenschaft einen selbständigen Platz beansprucht und dank dem immer zunehmenden Interesse, das diese an ihm nimmt, auch behauptet, erscheint heute selbstverständlich. Innerhalb des Steuerrechts verdient neben der Lehre von der Steuerschuld das Steuerverwaltungsrecht als Auswirkung des Steuerschuldrechts und seine Umsetzung in die Wirklichkeit gleich große und selbständige Beachtung.

Die Einrichtung einer Steuerverwaltung überhaupt ist erforderlich, um die Steueransprüche des Staates auch durchzusetzen. „Das ist notwendig, und wird notwendig sein, solange der Steuerberechtigte nicht mit idealen Steuerschuldnern rechnen kann“[2]). Mit solchen Schuldnern kann aber der Steuerberechtigte tatsächlich, zumal während eines Zustandes drückendster, wirtschaftlich kaum zu tragender Steuerlasten, in sehr geringem Maße rechnen. So dient die Steuerverwaltung zunächst und hauptsächlich dazu, die Steuerschuld zu ermitteln und festzustellen, die Zahlung des Steuerschuldners zu empfangen, gegebenenfalls die Leistung im Zwangswege beizutreiben. Da aber die Möglichkeit besteht, daß auch außerhalb des der Steuerbehörde bekannten, dem Steueranspruch begründenden[3]) Tatbestandes weitere Tatbestände und damit Steueransprüche entstehen, deren Entwicklung einer dauernden Kontrolle unterliegen muß, da man andererseits selbst bei schärfster Kontrolle nicht sämtliche Möglichkeiten übersehen könnte, wenn nicht der Steuerschuldner selbst Pflichten gegenüber der Steuerbehörde zu erfüllen hätte, so finden wir das Steuerverwaltungsrecht in dieser Hinsicht weit ausgebaut und verselbständigt[4]). Wenn wir auch einzelne aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht übernommene Begriffe vorfinden, so werden wir doch weiter unten[5]), besonders im Vergleich zwischen Finanzbefehl und Polizeibefehl, Änderungen dieser Begriffe feststellen können.

In diesem Zusammenhang ist noch das Verhältnis zwischen Steuerverwaltung und Steuerschuldner zu erwähnen. Die Steuerbehörde tritt als „Repräsentant der Staatsobrigkeit auf dem Gebiete der Besteuerung“[6]) auf, ihr gegenüber als Objekt der obrigkeitlichen Handlung der Steuerpflichtige. Hensel[7]) hält es, wenn sich hier auch Behörde und Pflichtiger in Rechtsbeziehungen gegenüberständen, die den Gegensatz von Obrigkeit und Untertan stärker betonen, als es im Steuerschuldverhältnis auf der gleichmäßigen Basis der Rechtsordnung der Fall sei, doch für verfehlt, dieses verwaltungsrechtliche Steuerpflichtverhältnis als ein Gewalt-

[1]) Über die Abgrenzung von Privatrecht und öffentlichem Recht vgl. Bornhak, Das Verwaltungsrecht in Preußen unter der Herrschaft des bürgerlichen Gesetzbuches aaO. S. 2 ff.; über Steuerrecht und Privatrecht Geiler, Steuerrecht und Privatrecht aaO. S. 496 ff.; über den „Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechtes“ Hensel in Veröffentlichungen der deutschen Staatsrechtslehrer aaO. Heft 3. S. 63 ff.

[2]) Hensel, Steuerrecht aaO. S. 123.

[3]) Derselbe, ebendort S. 42 ff.

[4]) Vgl. §§ 162 ff. RAO.

[5]) S. 136 ff.

[6]) Hensel, Steuerrecht aaO. S. 125.

[7]) Hensel, Steuerrecht aaO. S. 125.

verhältnis zu kennzeichnen. Denn auch die Steuerverhältnisse des Verwaltungsrechts seien rechtsstaatlich geordnet; auch sie erwüchsen vielfach auf der Grundlage eines gesetzlichen Tatbestandes (Buchführungspflicht) oder könnten doch nur kraft gesetzlicher Ermächtigung konkret auferlegt werden (Auskunftspflicht, Beistandspflicht). Somit sei der Steuerpflichtige keineswegs vollständig dem freien Ermessen oder gar der Willkür der Steuerbehörde ausgeliefert; auch sie dürfe nur das verlangen, was die Rechtsordnung ihr zu verlangen gestatte. Ferner sei jeder Verwaltungsakt, durch den verwaltungsmäßige Besteuerungspflichten auferlegt oder konkretisiert würden, in einem geordneten Rechtsschutzverfahren nachprüfbar, insbesondere reiche dieses bei den erzwingbaren Auflagen der Steuerbehörde stets bis zur obersten Rechtsschutzinstanz, dem Reichsfinanzhof. M. E. lassen sich aber doch die Beziehungen zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem als Gewaltverhältnis in dem oben (§ 1) angeführten Sinne bezeichnen. Unter Gewalt verstehen wir dabei eben nicht Willkür, Absolutismus, sondern gesetzmäßigen Zwang, also ein Gewaltverhältnis de jure. Das widerspricht nicht den Grundsätzen des Rechtsstaats, da grundlegend und bestimmend für die Ausübung dieses Zwanges eben die Gesetze sind.

Damit kommen wir zu der Behandlung einer hauptsächlichen Einrichtung des Steuerverwaltungsrechts, des Finanzbefehls, dessen historische und rechtliche Zusammenhänge uns noch Einblicke in die Frage „Rechtsstaat“ verschaffen werden.

## § 3.

### Der Finanzbefehl und seine geschichtliche Entwicklung in Preußen.

Bevor wir uns mit der geschichtlichen Entwicklung des Finanzbefehls näher befassen, ist es notwendig, seinem rechtlichen Ursprung nachzugehen, seine Zwecke zu erkennen und seine Äußerungsformen innerhalb der Gesetzgebung zu betrachten.

Der Finanzbefehl ist eine Äußerung der Finanzgewalt; diese beruht auf der Steuerhoheit des Staates, ist zur Verwirklichung dieses Hoheitsrechts öffentliche Gewalt und richtet sich ausschließlich auf die Staatseinnahmen. Wir unterscheiden innerhalb der Finanzgewalt einmal die Auferlegung von Zahlungspflichten, die der der Staatsgewalt Unterworfene zu erfüllen hat, und zweitens Vorschriften, die ein bestimmtes persönliches, zur Durchführung der ersten Verpflichtung dienendes Verhalten bezwecken. Diese Vorschriften sind Finanzbefehle. Der Finanzbefehl bezweckt also die Bestimmung des persönlichen Verhaltens des der Finanzgewalt Unterworfenen, soweit ein solches zur Durchführung der bestehenden Finanzgesetze und damit zur Erzielung größtmöglicher Staatseinnahmen notwendig ist. Er kann positiv zum Handeln, negativ zum Dulden und Unterlassen verpflichten.

Am weitesten geht diese Unterlassungspflicht da, wo den Gewaltunterworfenen die Betätigung eines ihm an sich verfassungsmäßig — Art. 111, 151 RV. — zustehenden Rechtes, nämlich dem der Gewerbefreiheit, zugunsten der Staatseinnahmen überhaupt untersagt wird. Der Gewaltunter-

worfene wird durch den Machtspruch des Staates von dem Handel mit bestimmten Gegenständen ausgeschlossen. Der Staat unterbindet damit die freie Konkurrenz und kann den Kreis solcher „staatsgebundener" Waren nach seinem Belieben bestimmen. Hier haben wir es mit einem eigentlichen Finanzbefehl zu tun, mit der Einrichtung des staatlichen Monopols[1]). Allerdings geht dieses Institut weit über die dem eigentlichen Finanzbefehl gestellte Aufgabe hinaus, es ist schon eher als selbständige finanzrechtliche Auflage anzusehen, hat jedoch „zu seinem Kern den öffentlich-rechtlichen Finanzbefehl"[2]).

Der eigentliche Finanzbefehl kommt hauptsächlich vor im Zusammenhang mit der Steuerauflage, in geringerer Anzahl sachgemäß bei den direkten Steuern, bei denen sich sein Inhalt auf die Anzeige der eingetretenen Verpflichtbarkeit oder der Auskunftserteilung darüber erstreckt, in größerem Umfange bei den indirekten, weil steuertatbestandsmäßig schwerer erkennbaren Steuern. Dabei begnügt sich der Finanzbefehl nicht mit Geboten zur Abgabe der erforderlichen Anzeigen und Erklärungen. Jeder Vorgang, der vielleicht zu einer Steuerpflicht führen kann, ist im voraus klarzulegen; zur Ermöglichung nachträglicher Prüfung werden die Steuerpflichtigen (im weitesten Sinne) zur Innehaltung bestimmter Formen bei Erfüllung ihrer Pflicht angehalten; ein etwa steuergefährliches Verhalten wird überhaupt untersagt.

Endlich kann der Finanzbefehl Anweisungen enthalten, die in keinem eigentlichen Zusammenhang mit der Zahlungspflicht des Betreffenden, an den der Finanzbefehl gerichtet ist, stehen. Während es sich in den Fällen des Monopols um ein gegen sämtliche Gewaltunterworfenen richtendes Verbot handelte, durch dessen Innehaltung die Staatseinnahmen mittelbar vergrößert werden, während der eigentliche Finanzbefehl sich gegen den Steuerpflichtigen selbst richtet und ihn neben der Steuerpflichterfüllung auch noch zur Erfüllung von Nebenpflichten anhält, die ein restloses Ausschöpfen der Steuerquellen garantieren sollen, haben die Gewaltunterworfenen, die dazu in der Lage sind, auch noch die Verpflichtung[3]), dazu beizutragen, daß die Steuerbehörde die Zahlungspflicht eines Dritten erkennen und ihren Anspruch verwirklichen kann. Diesem Zweck dienen auch noch Finanzbefehle des Inhalts, durch Unterlassungen oder Handlungen anderer als der oben erwähnten Art die Bemühungen der Steuerbehörde zu unterstützen.

Es wäre nun theoretisch denkbar, daß jedes Steuergesetz eine Anzahl derartiger Finanzbefehle enthielte. Tatsächlich ist es so auf dem Gebiet der Monopolgesetzgebung. Ein solches Gesetz enthält ja auch nur den einen Tatbestand: Niemand außer dem Staat darf mit diesen oder jenen

---

[1]) Hier entsteht die Frage, ob ein Monopol, das zum Staatshoheitsrecht geworden ist, z. B. das Postmonopol, auch noch zu den Finanzbefehlen in dem oben angeführten Sinne gerechnet werden kann. Ich möchte diese Frage bejahen. An dem monopol- und damit finanzbefehlsartigen Charakter wird dadurch nichts geändert.

[2]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 350.

[3]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 350 spricht hier von einer „Hilfslast". Es handelt sich m. E. um eine Hauptverpflichtung, da sie ja doch, wie Mayer selbst sagt, ganz unabhängig ist von den eigenen Geldleistungspflichten.

Waren Handel treiben. Nicht möglich ist das jedoch bei den anderen beiden Arten von Finanzbefehlen. Wohl enthält die Reichsabgabenordnung in ihren §§ 162 ff. Finanzbefehle mit bestimmten Verpflichtungen, deren Inhalt für sämtliche Steuergesetze gilt. Alle nur denkbaren Fälle zu erfassen, in denen Anordnungen zur Erreichung des Steuerzweckes notwendig sind, war jedoch nicht möglich. Daher muß die Steuerbehörde im Einzelfall selbst innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse Anordnungen treffen können. Es ist also zu unterscheiden: Das Gesetz, die Reichsabgabenordnung, gibt an, wie sich der Gewaltunterworfene im allgemeinen zu verhalten hat. Für den bestimmten Einzelfall innerhalb des vom Gesetz gegebenen Rahmens Anordnungen zu treffen, Finanzbefehle in Form von Verfügungen zu erlassen, ist Sache der Steuerbehörde, die solche besonderen Befehle zur Durchführung der Besteuerung für notwendig hält. Der Unterschied zwischen beiden Arten von Finanzbefehlen ist lediglich der, daß die in der RAO. angegebenen Fälle Rechtssätze sind, während es sich bei den Anordnungen seitens der Steuerbehörde um Verwaltungsakte handelt. Rechtsverbindlich für den Steuerpflichtigen sind in gleichem Maße beide Befehle. In der Praxis wird die Anordnung durch die Steuerbehörde vorherrschen, da die Einzelfälle zu vielgestaltig sind, als daß sie durch die Bestimmungen der §§ 162 ff. RAO. voll erfaßt werden könnten.

Wenn wir bei der geschichtlichen Betrachtung des Finanzbefehls von dieser Einteilung einerseits in Rechtssatz und Verwaltungsakt, andererseits in Monopole, Nebenverpflichtungen des Zahlungspflichtigen selbst und Anzeige bzw. Auskunftspflichten Dritter ausgehen, so muß festgestellt werden, daß es schon in den ersten Jahren des vorigen Jahrhunderts in Preußen rechtssatzmäßige Finanzbefehle gibt. So hat sich der Staat, z. B. auf dem Gebiet der Monopole vorbehalten, das Feilhalten von Kalendern von der Entrichtung einer Stempelsteuer abhängig zu machen[4]); das Spielen in den vom Staat nicht ausdrücklich genehmigten Lotterieunternehmungen ist verboten[5]); „die Befugnis, Personen oder Sachen gegen Bezahlung mit unterwegs gewechselten Transportmitteln oder zwischen bestimmten Orten mit regelmäßig festgesetzter Abgangs- oder Ankunftszeit zu befördern, steht ausschließlich dem Staat zu und macht das Postregal aus“[6]). Diese Art von Finanzbefehlen ist jedoch im Verhältnis in ziemlich geringer Anzahl vorhanden. Einen weit größeren Raum nehmen naturgemäß die Finanzbefehle ein, die ein bestimmtes steuersicherndes

[4]) „Edikt über die Herausgabe und Stempelung der Kalender“ vom 10. Januar 1811 (PrGS. 1811 S. 145); Stoepel, Preußischer Gesetzkodex. Ein authentischer Abdruck der in der Gesetzsammlung für die königlichen preußischen Staaten von 1806 bis 1893 enthaltenen Gesetze, Verordnungen usw. aaO. 1806/32 S. 85.

[5]) Teil II Titel 20 § 248/249 pr. Allgem. Landr.; § 10 des Lotterieedikts vom 20. Januar 1794; „Verordnung wegen erneuerten Verbots des Spielens in auswärtigen Lotterien, des Kollektierens für dieselben und der Privatausspielungen“ vom 7. Januar 1816 (PrGS. von 1817 S. 4); Stoepel aaO. 1806/32 S. 206. — „Verordnung, betr. das Spiel in auswärtigen Lotterien, sowie die Unternehmung öffentlicher Lotterien oder Ausspielungen durch Privatpersonen“ vom 5. Juli 1847 (PrGS. 1847 S. 261); Stoepel aaO. 1833/47 S. 652.

[6]) § 1 des „Gesetzes über das Postwesen“ vom 5. Juni 1852 (PrGS. 1852 S. 345); Stoepel aaO. 1847/54 S. 413.

Verhalten des Zahlungspflichtigen vorschreiben. Besonders häufig ist die Verpflichtung zu Anzeigen, deren Kenntnisnahme für die Steuerbehörde notwendig ist zur Festsetzung der Abgabenhöhe. Als Beispiele können hier angeführt werden die Bestimmungen des § 4 Abs. 2 a und Abs. 3 des „fernerweiten Edikts über die Finanzen des Staats und das Abgabensystem" vom 7. September 1811[7]), des § 15 des „Gesetzes wegen Besteuerung des inländischen Branntweins usw." vom 8. Februar 1819[8]), der §§ 16 ff., 27 ff., 36 ff. und 47 der „Ordnung zum Gesetz wegen Versteuerung des inländischen Branntweines, Braumalzes, Weinmostes und der Tabaksblätter" vom 8. Februar 1819[9]), der §§ 6 b und 11 c des „Gesetzes wegen Entrichtung einer Mahl- und Schlachtsteuer" vom 30. Mai 1820[10]), der §§ 19 und 23 des „Gesetzes wegen Entrichtung der Gewerbesteuer" vom 30. Mai 1820[11]), des § 5 Abs. 2 des „Gesetzes wegen Veränderung der Weinsteuer" vom 25. September 1820[12]), ferner der §§ 12 ff. des „Gesetzes wegen der Stempelsteuer" vom 7. März 1822[13]), des Absatzes 1 Ziff. 5 der „Allerhöchsten Kabinettsorder vom 29. März 1828, die Steuer vom inländischen Tabak betreffend"[14]) und noch viele andere Vorschriften[15]).

Es bleiben endlich noch die Fälle übrig, in denen nicht zahlungspflichtige Personen selbst, sondern andere der Finanzgewalt Unterworfene zu einem Handeln oder Unterlassen im Interesse der Erkenntnis von Steuertatbeständen bei Dritten verpflichtet werden. Auch derartige Bestimmungen sind nicht gerade selten in den früheren preußischen Steuergesetzen zu finden. So z. B. verpflichtet das „Fernerweite Edikt über die Finanzen des Staats und das Abgabensystem" vom 7. September 1811[16]) in seinem § 7 „nicht allein die Akzise-Offizianten und Polizeiobrigkeiten und deren Hilfspersonen ... zur Wachsamkeit gegen und zur Anzeige jeder Defraudation", sondern erklärt „dies ausdrücklich ... für allgemeine Nationalangelegenheiten ... Jeder Ansässige übt daher in der Anzeige

---

[7]) PrGS. 1811 S. 253; Stoepel aaO. 1806/32 S. 100.
[8]) PrGS. 1819 S. 97; Stoepel aaO. 1806/32 S. 280.
[9]) PrGS. 1819 S. 102; Stoepel aaO. 1806/32 S. 282/86.
[10]) PrGS. 1820 S. 143; Stoepel aaO. 1806/32 S. 319.
[11]) PrGS. 1820 S. 147; Stoepel aaO. 1806/32 S. 322.
[12]) PrGS. 1820 S. 193; Stoepel aaO. 1806/32 S. 333.
[13]) PrGS. 1822 S. 57; Stoepel aaO. 1806/32 S. 371.
[14]) PrGS. 1828 S. 39; Stoepel aaO. 1806/32 S. 467.
[15]) So z. B. die Vorschriften des I. und II. Abschnitts der Zollordnung vom 25. Januar 1838 (PrGS. 1838 S. 33; Stoepel aaO. 1833/46 S. 190 ff.); des § 2 a der Verordnung über die Besteuerung des im Inlande erzeugten Rübenzuckers, vom 7. August 1846 (PrGS. 1846 S. 335; Stoepel aaO. 1833/47 S. 603); des § 12 b des Gesetzes über die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. Mai 1851 (PrGS. 1851 S. 193; Stoepel aaO. 1848/54 S. 284); weiterhin die Bestimmungen der §§ 5—7 des Gesetzes über die Besteuerung des Branntweins vom 24. Juni 1887 (RGBl. 1887 S. 253); Stoepel aaO. 1886/87 S. 269); des 2., 3. und 4. Abschnitts des Gesetzes über die Besteuerung des Zuckers vom 9. Juli 1887 (RGBl. 1887 S. 308; Stoepel aaO. 1886/87 S. 293 ff.); sowie endlich des § 63 Abs. 3 des Kommunalabgabengesetzes (KommAbgGes.) vom 14. Juli 1893 (PrGS. 1893 S. 152; von Brauchitsch, Die neuen preußischen Verwaltungsgesetze aaO. Bd. 3 S. 424).
[16]) Vgl. Anm. 7.

einer Defraudation nur eine Pflicht gegen den Staat ... aus." § 55 der „Ordnung zum Gesetz wegen Versteuerung des inländischen Branntweins usw." vom 8. Februar 1819[17]) schreibt vor, daß sich „diejenigen, bei welchen revidiert wird, und deren Gewerbsgehilfen ... verbunden" sind, „sich ruhig und bescheiden zu verhalten und den revidierenden Beamten diejenigen Hilfsdienste zu leisten oder leisten zu lassen, welche erforderlich sind, um die Revision in den vorgeschriebenen Grenzen zu vollziehen". Sogar als Steuerkontrollbeamte müssen die Untertanen tätig werden: § 24 des Gesetzes wegen Entrichtung der Gewerbesteuer" vom 30. Mai 1820[18]) bestimmt: „Gastwirte sind schuldig, von solchen Personen, wenn sie über Nacht aufgenommen sein wollen, sich den Gewerbeschein für das laufende Jahr vorzeigen zu lassen, und wenn sie ihn nicht besitzen, der Ortspolizeibehörde sofort Anzeige zu machen." Auch die Kommunal- und Kreisbehörden sind zur Vornahme steuersichernder Maßnahmen verpflichtet und sind verantwortlich dafür[19]). Noch andere Fälle ließen sich hier anführen[20]).

In allen diesen Steuergesetzen handelt es sich um von den Behörden schwer festzustellende Steuertatbestände. Es ist daher erklärlich, daß es da, wo der Staat eine unmittelbare Kontrolle zu führen in der Lage ist, an solchen Finanzbefehlen fehlt. Als Beispiele hierfür sind das „Grundsteuergesetz für die westlichen Provinzen vom 21. Januar 1839[21]), das „Gesetz über die Besteuerung der Bergwerke" vom 12. Mai 1851[22]), und das „Gesetz über die von den Eisenbahnen zu entrichtenden Abgaben" vom 30. Mai 1853[23]) zu erwähnen.

Damit ist aber das Gebiet des Finanzbefehls noch nicht erschöpft. Bis jetzt sind erst die Fälle des rechtssatzmäßigen Finanzbefehls behandelt. Tatsächlich ist aber die Art des verwaltungsaktmäßigen Finanzbefehls die bedeutendere, wenn auch auf dem Rechtssatz beruhend und von diesem abhängig. Im Einzelfalle ist die Steuerbehörde befugt, innerhalb des Rahmens dieser Rechtssätze derartige, „Verfügungen"[24]) zu erlassen und auch mit Zwangsmitteln durchzusetzen (§ 202 RAO.). Das ist notwendig, da die Steuerbehörde ein größeres Interesse daran haben wird, die zu erhebenden Steuern in voller Höhe einzubekom-

---

[17]) Vgl. Anm. 9.
[18]) Vgl. Anm. 11.
[19]) § 31 des Gesetzes wie in Anm. 11 angegeben.
[20]) So z. B. die Bestimmungen des Abs. 1 Z. 8 der allerhöchsten Kabinettsorder vom 3. Januar 1820 über die Stempelabgaben beim Verkehr mit Wechseln (PrGS. 1830 S. 9; Stoepel aaO. 1806/32 S. 486) oder § 15 der Verordnung über die Besteuerung des im Inlande erzeugten Rübenzuckers vom 7. August 1846 (vgl. Anm. 15).
[21]) PrGS. 1839 S. 30; Stoepel aaO. 1833/47 S. 258.
[22]) PrGS. 1851 S. 261; Stoepel aaO. 1847/54 S. 321.
[23]) PrGS. 1853 S. 449; Stoepel aaO. 1847/54 S. 477.
[24]) Unter „Verfügung" in diesem Sinne versteht die RAO. (§ 73) Entscheidungen (auch im Rechtsmittelverfahren), Beschlüsse und Anordnungen. Der im § 76 RAO. erwähnte Steuerbescheid ist zwar auch ein Verwaltungsakt und wird auch von der RAO. zu den Verfügungen gezählt, ist aber in diesem Zusammenhang nicht mehr zu erörtern. Über Unterschied und Wirkung beider Verfügungen vgl. Hensel, Steuerrecht, aaO. S. 136; von Myrbach-Rheinfeld, Grundrisse des Finanzrechts aaO. S. 80 Anm. 1.

men, als nach Verwirklichung eines steuerstrafrechtlichen Tatbestandes den Schuldigen zu bestrafen.

Es erscheint daher zunächst verwunderlich, daß sich das Institut dieses Verwaltungsaktes mit Durchsetzungsmöglichkeit durch Anwendung von Zwangsmitteln in verhältnismäßig später Zeit erst — wenigstens in Preußen — entwickelt hat. Wenn wir an den alten preußischen Staat, auch noch im Anfang des vorigen Jahrhunderts zurückdenken, so ist mit der Vorstellung von diesem Staatswesen unlöslich der Begriff „Polizeistaat" verbunden. Und dieser Begriff läßt vermuten, daß sich der Staat überall da, wo es sich um seine öffentlich-rechtlichen Interessen handelt, polizeirechtlicher Institutionen zur Durchsetzung seiner Anordnungen bedient. Die dieser Auffassung entsprechende Einrichtung wäre also doch der Finanzbefehl in der Form des zwangsmäßig durchführbaren Verwaltungsaktes.

Dem ist jedoch nicht so. Wohl kennen die älteren preußischen Steuergesetze[25]) das repressiv wirkende Zwangsmittel der Strafe, die bei Steuerhinterziehung und auch bei Nichtbefolgung steuertechnischer Anordnungen über den Schuldigen im Einzelfall verhängt wird. Einrichtungen der oben genannten polizeimäßigen Art finden wir jedoch erst in den Gesetzen der 70 er Jahre des vorigen Jahrhunderts, merkwürdigerweise also zu einer Zeit, in der sich die Idee des Rechtsstaats mehr und mehr Bahn bricht. Die Gesetzgebung scheint sich somit auf dem Gebiete des Steuerwesens in der entgegengesetzten Richtung zu entwickeln wie die Rechtsidee. Andererseits finden wir in dem „Gesetz wegen der Stempelsteuer" vom 7. März 1822, einem der ältesten preußischen Steuergesetze, einen noch über die Rechtsstaatsidee hinausgehenden Gedanken, nämlich eine — vielleicht unbewußt — justizstaatliche[26]) Bestimmung. Das erwähnte Gesetz gibt der Steuerbehörde auf, den Beistand der Gerichte nachzusuchen zur Entscheidung der Frage, „wie weit die bestehenden Verdachtsgründe die verlangte Nachweisung rechtfertigen oder eine förmliche Untersuchung begründen"[27]).

Die außerordentliche Seltenheit von steuergesetzlichen Bestimmungen, die eine Erzwingung von steuerbehördlichen, zum Zwecke der genauen Kontrolle angeordneten Maßnahmen vorsehen, hat m. E. zwei Gründe.

---

[25]) So z. B. § 4 Abs. 5 des fernerweiten Edikts über die Finanzen des Staats und das Abgabensystem vom 7. September 1811 (PrGS. 1811 S. 253; Stoepel aaO. 1806/32 S. 99) oder § 45 der „Verordnung wegen verbesserter Einrichtung der Provinzial-, Polizei- und Finanzbehörden" vom 26. Dezember 1808 (PrGS. 1817 S. 282); Stoepel aaO. 1806/32 S. 269.

[26]) Unter „Justizstaat" verstehe ich den Staat, der Entscheidungen aller, auch verwaltungsrechtlicher Art, den ordentlichen Gerichten überträgt. Der Justizstaat geht also in seinen Forderungen noch weiter als der Rechtsstaat. Es liegt demnach in dem hier angeführten Fall ein rechtsgeschichtliches Kuriosum vor: eine justizstaatliche Gesetzesbestimmung im Polizeistaat!

[27]) Gesetz wegen der Stempelsteuer vom 7. März 1822 (PrGS. 1822 S. 57; Stoepel aaO. 1806/32 S. 377 ff.). § 34 Abs. 3 lautet: „Auch Privatpersonen können von den Stempelfiskälen aufgefordert werden, sich über die gehörige Beobachtung der Steuergesetze auszuweisen, wenn erhebliche Gründe vorhanden sind, diese Beobachtung zu bezweifeln. Wider diejenigen, welche solcher Aufforderung nicht Folge leisten wollen, müssen die Stempelfiskäle den Beistand der Gerichte nachsuchen, welchen überlassen bleibt, zu prüfen, wieweit die bestehenden Verdachtsgründe die verlangte Nachweisung rechtfertigen oder eine förmliche Untersuchung begründen."

In steuerrechtlicher Hinsicht hat diese Erscheinung folgende Erklärung: das Steuerrecht der damaligen Zeit ist, wie heute noch, ein Teil des allgemeinen Verwaltungsrechts, also des öffentlichen Rechts. Und „das öffentliche Recht ist kein Recht“[28]). Wenn wir von diesem Gesichtspunkte aus den oben angedeuteten, scheinbaren Widerspruch zwischen Gesetzgebungs- und Rechtsideeentwicklung genau betrachten, so sehen wir, daß hier kein Widerspruch, sondern eine folgerichtige Entwicklung vorliegt. Bedarf es denn im Polizeistaat überhaupt einer gesetzlich genau festgelegten Vorschrift zur Anwendung polizeimäßiger Institutionen, wie es die Zwangsmittel sind? Ist nicht das Fehlen der gesetzlichen Grundlage für damalige Maßnahmen gerade das charakteristische Merkmal des Polizeistaats? Die früheren Finanzbehörden vertreten, wie alle Verwaltungsbehörden und -beamten dieser Zeit „den Fürsten und durch ihn den Staat und sind innerhalb des Spielraums ihres Auftrags und ihrer Vollmacht eben deshalb rechtlich unbeschränkt“[29]). Nur so ist es rechtsgeschichtlich zu verstehen, daß eine gesetzliche Festlegung der Anwendungsmöglichkeit von Zwangsmitteln erst Ende des vorigen Jahrhunderts erfolgt und gerade dann erfolgen muß, zu einer Zeit, in der die Verfechter der Rechtsstaatsidee eine gesetzliche Grundlage für polizeimäßige Maßnahmen fordern.

Eine weitere Erklärung ist in folgenden steuerpolitischen Gedankengängen zu finden. Zunächst bedurfte man solcher Erzwingungsmaßregeln früher nicht in dem Umfange wie heute wegen der einfachen und leicht kontrollierbaren Steuerobjekte, die eine Verschleierung des Steuertatbestandes fast unmöglich machten. Man glaubte, mit den Strafbestimmungen auskommen zu können. Erst mit der fortschreitenden Industrialisierung des Landes, mit der wachsenden Größe der einzelnen Industriebetriebe und nicht zuletzt mit der den umfangreicheren Aufgaben des Staates entsprechend zunehmenden Menge der Steuergesetze wuchs auch die Gefahr der Steuerhinterziehung. Um dieser erfolgreicher als bisher zu begegnen, mußten allerdings die Steuerbehörden ein Mittel in der Hand haben, das es ihnen ermöglichte, „ihre Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar zu erzwingen“ (§ 202 RAO.). Ferner ist nicht zu übersehen der Standpunkt, den die Steuerpflichtigen heute gegenüber dem Steuergläubiger einnehmen, die Auffassung, die in steuerlicher Hinsicht bei den Steuerpflichtigen von dem Recht des Staates zur Erhebung drückender Steuern vertreten ist. Es ist kein Wunder, daß die Steuermoral in der heutigen Zeit bei der bestehenden notwendig rigorosen Steuergesetzgebung einen so großen Tiefstand erreicht hat. Ein Vergleich, etwa zwischen dem „Edikt über die Finanzen des Staats und die neuen Einrichtungen wegen der Abgaben usw.“ vom 27. Oktober 1810[30]) und einem modernen Steuergesetz, zeigt uns, in welcher Gesinnung damals Abgaben gefordert und auch willig gegeben wurden, weil der Steuerpflichtige Verständnis für die Erhebung der Steuer

[28]) Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, aaO. Bd. I S. 47; vgl. auch Anm. 17 daselbst.

[29]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 40.

[30]) PrGS. 1810 S. 25; Stoepel aaO. 1806/32 S. 68.

hatte und sah, für welchen auch ihm gutdünkenden Zweck die aufgebrachte Steuer verwendet wurde. Die Überzeugung von der Notwendigkeit und das Bewußtsein der zweckmäßigen Verwendung der aufgebrachten Steuersummen fehlt dagegen heute zum großen Teil dem Steuerschuldner, verbittert ihn und untergräbt seine Steuermoral.

Im Gegensatz zu dem Mangel an gesetzlich normierten Grundlagen für den verwaltungsaktmäßigen Finanzbefehl finden wir dagegen — naturgemäß, da auf das Gebiet der Justiz übergreifend — bei den in der ersten Hälfte des 19. Jahrhunderts geltenden steuerrechtlichen Strafbestimmungen genau umrissene strafbare Tatbestände. Eine allgemein gehaltene Strafbestimmung wegen Übertretung der in einem Steuergesetz erlassenen Verwaltungsvorschriften enthält erstmalig „Die Verordnung, die Besteuerung des im Inlande erzeugten Rübenzuckers betreffend" vom 7. August 1846 in seinem § 26[31]).

Auf finanzrechtlichem Gebiet erscheint eine dem § 202 RAO. ähnliche Bestimmung zuerst in dem „Gesetz betreffend die Befugnis der Kommissarien für die bischöfliche Vermögensverwaltung in den erledigten Diözesen, Zwangsmittel anzuwenden" vom 13. Februar 1878[32]). Als Erzwingungsmaßregel sieht diese Bestimmung Geldstrafen und unmittelbaren Zwang vor.

Als erstes Steuergesetz enthält das „Gesetz betreffend die Besteuerung des Branntweins" vom 24. Juni 1887 in seinem § 31[33]) Erzwingungsmaßregeln im Sinne von § 202 RAO. Allerdings kennt diese Vorschrift nur Geldstrafen und Herstellung der zum Zwecke der Steuerkontrolle vorgeschriebenen Einrichtungen auf Kosten des Zahlungspflichtigen, dagegen

---

[31]) PrGS. 1846 S. 335; Stoepel aaO. 1833/47 S. 607. § 26 lautet: „Die Übertretung solcher, in dieser Verordnung enthaltenen Bestimmungen und der in Gemäßheit derselben erlassenen und gehörig bekanntgemachten Verwaltungsvorschriften, auf welche keine besondere Strafe gesetzt worden ist, soll mit einer Geldbuße von 1—10 Rthlr. geahndet werden."

[32]) PrGS. 1878 S. 87; Stoepel aaO. 1878/79 S. 5. Es handelt sich um ein Ergänzungsgesetz zu dem „Gesetz über die Verwaltung erledigter katholischer Bistümer" vom 20. Mai 1874 (PrGS. 1874 S. 135; Stoepel aaO. 1874/75 S. 42). Der einzige Artikel des oben angeführten Ergänzungsgesetzes lautet: „Die auf Grund des Gesetzes vom 20. Mai 1874 zur Verwaltung erledigter katholischer Bistümer eingesetzten Kommissarien sind berechtigt, die von ihnen in Ausübung der Verwaltung und Aufsicht getroffenen, durch ihre gesetzlichen Befugnisse gerechtfertigten Anordnungen durch Anwendung von Exekutivgeldstrafen bis 150 Mk. durchzusetzen, sowie, unbeschadet der Bestimmungen des Gesetzes zum Schutze der persönlichen Freiheit vom 12. Februar 1850 (PrGS. S. 45) unmittelbaren Zwang anzuwenden, wenn die getroffene Anordnung ohne einen solchen undurchführbar ist.

Der Festsetzung der Geldstrafen muß immer eine schriftliche Androhung vorhergehen; in dieser ist, sofern eine Handlung erzwungen werden soll, die Frist zu bestimmen, innerhalb welcher die Ausführung erfordert wird."

[33]) RGBl. 1887 S. 253; Stoepel aaO. 1886/87 S. 274. § 31 lautet: „Unbeschadet der verwirkten Ordnungsstrafen kann die Steuerbehörde die Beobachtung der auf Grund der die Verbrauchsabgabe betreffenden Bestimmungen dieses Gesetzes und der in Gemäßheit derselben erlassenen Verwaltungsvorschriften angeordneten Kontrollen durch Androhung und Einziehung exekutivischer Geldstrafen bis zu 500 Mk. erzwingen, auch, wenn die Pflichtigen die zum Zweck der Kontrollierung vorgeschriebenen Einrichtungen zu treffen unterlassen, diese auf Kosten der Pflichtigen herstellen lassen ..."

keinen unmittelbaren Zwang. Ebenso sieht das „Gesetz, die Besteuerung des Zuckers betreffend“ vom 9. Juli 1887 bzw. vom 31. Mai 1891 — § 54 bzw. § 57[34]) — nur dieselben Erzwingungsmaßregeln vor und kennt auch keinen unmittelbaren Zwang.

Sonstige Steuergesetze, in denen die Anwendung von Erzwingungsmaßregeln möglich wäre, bestanden in Preußen nicht. Weder die „Verordnung, das mit den zollvereinten Staaten vereinbarte Zollgesetz und die demselben entsprechende Zollordnung betreffend“[35]) vom 23. Januar 1838, noch auch das Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893[36]) oder die sonstigen Steuergesetze der 90 er Jahre kennen eine dem § 202 RAO. entsprechende Bestimmung. Bezüglich des letzteren Gesetzes ist in der Sitzung des Abgeordnetenhauses vom 3. Juli 1893 unter Zustimmung des Vertreters der Staatsregierung festgestellt worden, daß, wenn der Steuerpflichtige die Auskunftserteilung, zu der er gemäß § 63 Abs. 3 des Gesetzes aaO. verpflichtet ist, überhaupt verweigert, nur etwa die Bestimmung des § 82 Abs. 1 zur Anwendung zu bringen ist, wonach in den Steuergesetzen Strafen wegen Zuwiderhandlungen bis zur Höhe von 30 M. angedroht werden können[37]).

## § 4.

### Finanzbefehl und Polizeibefehl.

Daß die beiden Einrichtungen des Polizeibefehls und des Finanzbefehls miteinander wesensverwandt sind, sagt schon ihr Name. Um sich ergebende Unterschiede und Gleichartigkeiten zwischen beiden klarzustellen und verständlich zu machen, werden wir zunächst auf die rechtsgeschichtliche Entwicklung des Polizeibefehls kurz eingehen und das Ergebnis mit den oben gemachten Erörterungen vergleichen.

Der Polizeistaat kannte als höchste Forderung nur den Willen des Monarchen, den dieser in der Form von Gesetzen, Edikten, Reglementen, Ordres usw. äußerte. Nach diesen landesherrlichen Willensäußerungen, deren Grenze nur durch die Einsicht und politische Klugheit des Landesherrn selbst gezogen war, richteten sich die ausführenden Behörden. Ihnen war bei der Ausführung der Anordnungen je nach dem Interesse, das der Landesherr an deren Inhalt nahm[1]), mehr oder weniger freie Hand gelassen. Daher die notwendige Verbundenheit des Begriffs „Polizeistaat“ mit dem der „Willkür“. Oft ließ natürlich der zu meisternde Stoff eine genaue Formulierung der landesherrlichen Anordnungen eben nicht zu. Das gilt vor allem für die Gebiete, deren Regelung im Interesse des Staates

---

[34]) Gesetz vom 9. Juli 1887 (RGBl. 1887 S. 308; Stoepel aaO. 1886/87 S. 299); Gesetz vom 31. Mai 1891 (PrGS. 1891 S. 295; Stoepel aaO. 1890/91 S. 121). Der Wortlaut des § 54 bzw. § 57 entspricht im wesentlichen dem Wortlaut der in Anm. 6 angeführten Bestimmung.

[35]) Vgl. Anm. 15.

[36]) PrGS. 1838 S. 33; Stoepel aaO. 1833/47 S. 185 bzw. PrGS. 1893 S. 152; von Brauchitsch aaO. Bd. III S. 335.

[37]) von Brauchitsch aaO. Bd. III S. 424 Anm. 2 zu § 63 des Kommunalabgabengesetzes.

[1]) Wie z. B. das „Allgemeine Paßedikt für die preußische Monarchie“ vom 22. Juni 1817 (PrGS. 1817 S. 152; Stoepel aaO. 1806/32 S. 236).

wegen ihrer Mannigfaltigkeit in den Händen dazu bestimmter Behörden lag, insbesondere der Polizei.

So sehen wir als älteste noch heute geltende Rechtsgrundlage für polizeiliche Anordnungen die ganz allgemein gehaltene, den Pflichtenkreis der Polizeibehörden umgrenzende Bestimmung des § 10, Teil II, Titel 17 des preuß. allgem. Landrechts: „die nötigen Anstalten zur Erhaltung der öffentlichen Ruhe, Sicherheit und Ordnung, und zur Abwendung der dem Publico oder einzelnen Mitgliedern desselben bevorstehenden Gefahr zu treffen, ist das Amt der Polizei." Auf Grund dieser allgemeinen Bestimmung, die die Aufgaben und zugleich die Grenzen polizeilicher Tätigkeit festlegt, erhält die Polizeibehörde die Befugnis zum Einschreiten in den von ihr notwendig erachteten Fällen. Die hierbei angeordneten Maßnahmen können erzwungen werden, und zwar im Bereich des allgemeinen Landrechts nach § 35, Teil II, Titel 20, durch Gefängnis bis zu sechs Wochen oder Geldbuße bis zu 30 Taler, im Bezirk des Appellationsgerichtes Köln laut § 33 des rheinischen Ressortreglements vom 20. Juni 1818 durch Geldstrafen von 1—5 Taler und im Gebiet des gemeinen Rechts nach der allgemeinen Praxis[2]).

Mit der Entwicklung der Rechtsstaatsidee, deren Ziel „tunlichste Justizförmigkeit der Verwaltung"[3]) ist, und deren Verwirklichung Hand in Hand mit der eines systematischen Verwaltungsrechts und des Verfassungsstaats[4]) geht, suchte man die Maßnahmen polizeilicher Tätigkeit in gesetzmäßige, fallsetzende Normen zu bringen, ohne jedoch das für die Tätigkeit dieser Behörde begriffsnotwendige, zweckgebundene freie Ermessen ganz ausschalten zu können. Der am 31. Januar 1850[5]) erlassenen preußischen Verfassung folgt das Polizeigesetz vom 11. März 1850[6]). Hier sind in § 6 a—h einige Hauptgebiete polizeilicher Tätigkeit angegeben, während Punkt i des § 6 dennoch wieder auf den allgemeinen Satz zurückgreift: Zu den Gegenständen ortspolizeilicher Vorschrift gehört „alles andere, was im besonderen Interesse der Gemeinden und ihrer Angehörigen polizeilich geordnet werden muß"[7]). Die Anwendungsmöglichkeit von Zwangsmitteln geben hier die §§ 5 und 20 dieses Gesetzes. Eine neue Regelung der Polizeibehörden zustehenden Zwangsmittelbefugnisse erfolgte dann durch § 33 des Zuständigkeitsgesetzes vom 26. Juli 1876[8]) und ferner durch das „Gesetz über die allgemeine Landesverwaltung" vom 30. Juli 1883 in den §§ 132 ff.[9]). Als Zwangsmaßnahmen kennt dieses Gesetz Ausführung der zu erzwingenden Handlung durch einen Dritten auf Kosten des zu dieser Handlung Verpflichteten, Geldstrafen und unmittelbaren Zwang.

---

[2]) Illing, Handbuch für preußische Verwaltungsbeamte aaO. Bd. 1 S. 286 Anm. 3 Abs. 6.

[3]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 62.

[4]) Derselbe aaO. Bd. I S. 55: „Die Voraussetzung unseres Verwaltungsrechts ist der Verfassungsstaat."

[5]) PrGS. 1850 S. 17; Stoepel aaO. 1848/54 S. 124.

[6]) PrGS. 1850 S. 265; Stoepel aaO. 1848/54 S. 218.

[7]) Über das Verhältnis dieser Bestimmung zu der des § 10 II 17 ALR. ist zu sagen, daß die Grenzen des § 6 i des Polizeigesetzes vom 11. März 1850 im Verhältnis zu denen des ALR. enger sind.

[8]) PrGS. 1876 S. 297; Stoepel aaO. 1876/77 S. 92.

[9]) PrGS. 1883 S. 195; Stoepel aaO. 1882/83 S. 158.

Wenn wir dieses rechtsgeschichtliche Ergebnis — auf den Vergleich der beiden Institutionen, des Finanz- und des Polizeibefehls, bezüglich materiellem Inhalt und Form kommen wir unten zu sprechen — mit den Erörterungen über die geschichtliche Entwicklung des Finanzbefehls vergleichen, so können wir folgendes feststellen:

Zunächst fällt uns auf, daß es im Steuerrecht an einer, der allgemeinen Ermächtigung des § 10, II, 17 des allgemeinen Landrechts im Polizeirecht entsprechenden Bestimmung mangelt. Im Polizeirecht haben die der Polizeigewalt Unterworfenen die vorausgesetzte, allgemeine Verpflichtung, „die gute Ordnung des Gemeinwesens nicht zu stören", widrigenfalls die Polizeibehörde auf Grund der allgemeinen Ermächtigung des § 10 II 17 ALR. zum Einschreiten verpflichtet und befugt ist. Eine solche allgemeine Ermächtigung bzw. Verpflichtung, eine Bestimmung etwa des Inhalts: „Die im Besteuerungsverfahren im Interesse der Staatseinnahmen notwendigen Maßnahmen zu treffen, ist das Amt der Finanzbehörden", fehlt im Steuerverwaltungsrecht.

Was begründet aber nun rechtlich die Befugnis der Finanzbehörden, in die Freiheit des Einzelnen durch Verwaltungsverfügungen einzugreifen? Eine allgemeine, vorausgesetzte Duldungspflicht besteht seitens der Gewaltunterworfenen nicht. Rechtfertigt werden kann andererseits ein Eingriff in die Freiheit, wie er das Finanzbefehlsgewaltverhältnis bedeutet, im Verfassungs- und Rechtsstaat nur durch zwei Rechtsgründe: durch Gesetz oder durch freiwillige Unterwerfung[10]).

Nicht jedermann ist unbedingt verpflichtet, Anordnungen der Finanzbehörden, die sich als Finanzbefehle darstellen, über sich ergehen zu lassen. Zur Erklärung dieser Feststellung ist hier zunächst ein wesentlicher Unterschied zwischen Polizei- und Finanzbefehl klarzustellen. Der Polizeibefehl verfolgt einen Selbstzweck: Die Sicherung der öffentlichen Ruhe und Ordnung. Der Finanzbefehl dagegen wirkt nebensächlich[11]). Nicht durch den Finanzbefehl unmittelbar werden die Staatseinnahmen vergrößert — und darauf unmittelbar und ausschließlich richtet sich die Finanzgewalt —, sondern erst durch die mittelbare Wirkung seiner Befolgung. Zwischen Erfolg und Befehl schiebt sich immer noch ein in seiner Wirkung unbestimmbares Verhalten des Befehlsadressaten ein, das zur Vergrößerung der Staatseinnahmen dienen soll und kann, nicht aber unbedingt dazu führen muß.

Damit wird das Folgende verständlich. Nur derjenige, der überhaupt nach seinem Vermögen, seinen Verhältnissen, seinen wirtschaftlichen Ansprüchen oder seiner Stellung in der Lage ist, dem Staat Einnahmen entweder selbst zu verschaffen oder Tatbestände anzugeben, die zu Steuereinnahmen führen können, begibt sich in den Bereich der von der Reichsabgabenordnung gesetzlich begründeten Finanzbefehlsgewalt und hat den innerhalb der rechtssatzmäßig bezeichneten Fälle ergehenden Einzelanordnungen der Finanzbehörde Folge zu leisten. Im Gegensatz hierzu umfaßt die Polizeigewalt schon an sich jeden überhaupt der Staatsgewalt Unter-

[10]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 355.
[11]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 348; vgl. auch „Verhandl. der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung" aaO. S. 593.

worfenen: Die Forderung der allgemeinen Gehorsamspflicht[12]), und als deren Ausdruck die Beobachtung der innerhalb des gesetzlichen Rahmens erlassenen polizeilichen Vorschriften kann von sämtlichen Gewaltunterworfenen erfüllt werden. Hier ist die Unterwerfung unter die Polizeigewalt ausnahmslos, allgemein, dort richtet sie sich nach den Umständen und nach dem Willen des Einzelnen.

Ein dem rechtssatzmäßigen Polizeibefehl, der Polizeiverordnung, entsprechendes Gegenstück finden wir in Form von Durchführungsbestimmungen auf dem Gebiet des Steuerrechts. Um einen Vergleich ziehen zu können, sei kurz zusammenfassend auf die Rechtsgrundlagen der Polizeiverordnung nochmals hingewiesen: die Ermächtigung zum Erlaß von Polizeiverordnungen beruht auf den gesetzlichen Bestimmungen der §§ 136 ff. LVG. Nach diesen Vorschriften richtet sich die örtliche Zuständigkeit der Behörden. Die sachlichen Grenzen sind gezogen durch den § 10 II 17 des ALR. Zur Rechtswirksamkeit eines rechtssatzmäßigen Polizeibefehls ist also seine Übereinstimmung bzw. die Möglichkeit seiner Subsumierung unter die Bestimmungen der genannten Gesetze notwendig. Derart allgemein geltende Vorschriften, wie die des LVG. und des ALR. in preußischem Rechtsgebiet, finden sich allerdings im Reichssteuerrecht, etwa in der RAO., nicht. Vielmehr ist zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen zu den einzelnen Steuergesetzen in jedem Falle eine besondere gesetzliche Ermächtigung notwendig. Daraus ergibt sich ohne weiteres die sachliche Umgrenzung der Ermächtigung: die auf Grund der Ermächtigung erlassene Durchführungsbestimmung ist gebunden an den Zweck und den Umfang des Gesetzes selbst, in dem die Ermächtigung ausgesprochen wurde. Die behördliche Zuständigkeit regelt ebenfalls die Ermächtigung selbst. Materiell gleichzustellen sind demnach die Vorschriften der §§ 136 ff. LVG. und des § 10 II 17 ALR. der in einzelnen Reichssteuergesetzen gegebenen Ermächtigung. Die auf diese Ermächtigung hin erlassenen Durchführungsbestimmungen, die natürlich auch finanzbefehlsähnliche Anordnungen treffen können, sind neben die Polizeiverordnung als formell und materiell gleichwertig zu stellen.

Nicht zu verwechseln mit diesen Durchführungsbstimmungen sind die, nicht notwendigerweise auf eine spezielle Ermächtigung gestützten Ausführungsbestimmungen zu Steuergesetzen. Das Recht zum Erlaß derartiger Ausführungsbestimmungen ist unmittelbar aus Artikel 77 der Reichsverfassung herzuleiten. Hier handelt es sich im Gegensatz zu den als Rechtsverordnungen[13]) anzusehenden Durchführungsbestimmungen lediglich um Verwaltungsvorschriften. Eine spezielle Ermächtigung ist allerdings auch bei Ausführungsbestimmungen dann notwendig, wenn nicht die

[12]) Otto Mayer aaO. Bd. I S. 228: „Der Polizeibefehl unterscheidet sich von den anderen obrigkeitlichen Befehlen“ — dem Finanz- und Dienstbefehl — „dadurch, daß er seinen Inhalt nimmt aus der vorausgesetzten allgemeinen Pflicht, die gute Ordnung des Gemeinwesens nicht zu stören. Diese bringt er zu rechtlicher Gestalt und Geltung“. Vgl. auch Thoma, Der Polizeibefehl im badischen Recht aaO. S. 17/20.

[13]) „Rechtsverordnungen sind Verordnungen, die bindend und befehlend in Freiheit und Eigentum der Bürger eingreifen.“ Vgl. Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches aaO. S. 139.

Reichsregierung als Gesamtbehörde, sondern im Gegensatz zu Artikel 77 RV. der einzelne Minister mit dem Erlaß der Ausführungsbestimmungen betraut werden soll. Über die Unterscheidung von Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen führt der Reichsfinanzhof folgendes aus[14]): „Die Befugnis zum Erlaß von Durchführungsbestimmungen ist weiter als die zum Erlasse von Ausführungsbestimmungen. Letztere dürfen grundsätzlich nur Verwaltungsvorschriften enthalten, Rechtsvorschriften nur insoweit, als das Gesetz besonders auf Ausführungsbestimmungen verweist. Allerdings kann sich eine solche Verweisung aus dem Inhalte einer Vorschrift und sogar aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergeben. Dagegen liegt in der Ermächtigung zu Durchführungsbestimmungen die Erklärung des Gesetzes, daß seine Vorschriften nicht als vollständig anzusehen sind und die Ausfüllung von Lücken und die genauere Abgrenzung im Gesetze nur grundsätzlich umschriebener Tatbestände nicht der Rechtsprechung, sondern in erster Linie der Stelle, der die Ermächtigung erteilt ist, zustehen soll." Auf die Auslegung einzelner, schwer faßbarer Ermächtigungsbestimmungen in Steuergesetzen näher einzugehen, ist nicht Aufgabe dieser Arbeit[15]).

Beide Arten von Verwaltungsrechtsbefehlen, sowohl der rechtssatzmäßige wie auch der verwaltungsaktmäßige, sind an bestimmte Formen gebunden, die eine gehörige Kundgabe an die oder den Betreffenden oder auch die rechtsstaatlich notwendige Orientierung derselben über die gesetzlichen Grundlagen — im Falle der Ermächtigung — verbürgen sollen. Der rechtssatzmäßige gesetzliche Verwaltungsbefehl hat sich dabei der durch die Verfassung vorgeschriebenen Form (Artikel 70 RV.) zu bedienen, der in Gestalt einer Verordnung ergangene Rechtssatz hat die für ihn verwaltungsrechtlich bestimmten Formvoraussetzungen innezuhalten. Die Erfüllung der formalen Erfordernisse ist notwendig zur Gültigkeit des Rechtssatzes. Der verwaltungsaktmäßige Polizei- bzw. Finanzbefehl, also die Polizeiverfügung, die vom Finanzamt getroffene Anordnung, bedarf grundsätzlich[16]) sowohl selbst der Schriftform, als auch muß der Anwendung von Zwangsmitteln eine schriftliche Androhung vorausgehen[17]). In der Anwendung von Zwangsmitteln ist dabei noch eine rein äußerliche Unterscheidung bei Polizei- und Finanzbefehl zu machen: während nämlich die Reichsabgabenordnung darüber, welches Zwangsmittel im Einzelfall anzuwenden ist, in § 202 Abs. 4 nur die Bestimmung enthält, daß unmittelbarer Zwang nur angewendet werden darf, wenn die Anordnung sonst nicht durchführbar ist — ebenso § 132 Nr. 3 LVG. — oder Gefahr im Verzuge liegt, im übrigen aber den Finanzbehörden freie Wahl läßt, haben nach dem LVG. die Behörden die zu erzwingende Handlung in erster Linie,

---

[14]) Entsch. d. RFH., amtl. Sammml. Bd. 18 S. 47.

[15]) Vgl. hierzu auch noch: Hensel, Steuerrecht aaO. S. 36; Bühler aaO. S. 29 ff., besonders S. 60.

[16]) Vgl. § 202 Abs. 6 RAO.

[17]) Hummel, Die Geldstrafe des § 202 RAO., aaO. S. 277 ff.; Fischer, Die Zwangsgeldstrafe nach § 202 der Reichsabgabenordnung und die Ordnungsstrafe nach § 377 daselbst, aaO. S. 97 2 b; Entscheidungen des OVG. Bd. I S. 394, Bd. IV S. 394; Entscheidungen des RFH. vom 16. März 1926 in Steuer und Wirtschaft 1926 S. 908 Nr. 18.

sofern es tunlich ist, durch einen Dritten ausführen zu lassen. Nur dann, wenn die zu erzwingende Handlung nicht durch einen Dritten geleistet werden kann, oder wenn eine Unterlassung erzwungen werden soll, sind die Behörden nach dem LVG. berechtigt, Geldstrafen anzudrohen und festzusetzen. Im Verfahren vor den Steuerbehörden wird wohl gerade umgekehrt in den meisten Fällen die Zwangsgeldstrafe angedroht und festgesetzt werden. Denn hier handelt es sich im Gegensatz zu dem Verfahren vor den Behörden der allgemeinen Landesverwaltung in den meisten Fällen um Handlungen höchstpersönlicher Art, die Dritte entweder überhaupt nicht oder nur unvollkommen vornehmen können[18]).

In materieller Hinsicht hat die Rechtsprechung des OVG. und RFH. Richtlinien gegeben, insbesondere für die verwaltungsaktmäßigen Befehle. So z. B. verliert durch Androhung eines unzulässigen Zwangsmittels eine polizeiliche Anordnung, unbeschadet der Aufhebung dieser Anordnung, nicht ihre Gültigkeit[19]). Und selbst bei Rechtswidrigkeit des Verwaltungsrechtsbefehls muß dieser zunächst von dem, an den er gerichtet ist, befolgt werden. Die Aufhebung wirkt erst von der Bekanntgabe an[20]). Ausschlaggebend ist auch nicht die Art der Begründung der Verfügung eines Finanzamts, sondern deren sachliche Rechtfertigung[21]). Ferner müssen die Anordnungen, die nach § 202 RAO. ergehen, so bestimmt sein, daß der Betroffene klar erkennen kann, was von ihm verlangt wird, und ein Zweifel über das Verlangte nicht möglich ist[22]). Ebenso muß eine Erzwingungsgeldstrafe in bestimmter Höhe oder bis zu einer bestimmten Höhe angedroht werden. Die allgemeine Wendung „zwecks Vermeidung von Zwangsmaßnahmen" genügt nicht als Unterlage für die Verhängung einer Erzwingungsgeldstrafe[23]). Dieselben Grundsätze gelten auch für den Polizeibefehl. Allerdings hat in einem gleich gelagerten Fall der Reichsfinanzhof eine dem Oberverwaltungsgericht entgegengesetzte Entscheidung gefällt: Bei dem Urteil des OVG.[24]) handelte es sich um die Frage, ob die Androhung und Festsetzung einer Strafe nach Nr. 2 des § 132 LVG. zur Erzwingung einer Handlung oder Unterlassung zulässig sei, wenn dieselbe Handlung oder Unterlassung bereits durch eine allgemeine Polizeivorschrift — Gesetz oder Polizeiverordnung — mit Strafe bedroht ist. Das OVG. hat diese Frage verneint. Anders hat der RFH. ent-

---

[18]) Hummel aaO. S. 277 ff.; vgl. auch Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung Bd. 338, Anlagen zu den stenographischen Berichten S. 593.

[19]) Entscheidungen des OVG. Bd. X S. 262, 266.

[20]) Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 15. Dezember 1924 (Amtl. Samml. Bd. 15 S. 180) in Steuer und Wirtschaft 1925 S. 262 Nr. 103; vgl. auch Becker, Die Reichsabgabenordnung aaO. S. 288 Anm. 2 zu § 134; derselbe, Steuerrechtsprechung und Steuerverwaltung aaO. S. 133.

[21]) Entscheidung des RFH. vom 26. September 1922 (Amtl. Samml. Bd. 10 S. 209) in Steuer und Wirtschaft 1922 S. 1130 Nr. 1069.

[22]) Entscheidung des RFH. vom 22. Dezember 1921 (Amtl. Samml. Bd. 8 S. 1) in Steuer und Wirtschaft 1922 S. 356.

[23]) Entscheidung des RFH. vom 2. Februar 1922 in Steuer und Wirtschaft 1922 S. 461, 462.

[24]) Entscheidung des OVG. Bd. V S. 278; vgl. auch v. Brauchitsch aaO. Bd. I S. 185 Anm. 263 und die dort angeführte Literatur.

schieden[25]): „Eine Anordnung nach § 202 kann allerdings ... einen bereits im Gesetz selbst ausgesprochenen Rechtsbefehl zum Inhalt haben. In einem solchen Falle muß sich das Finanzamt indessen im Rahmen des Ermessens halten und nach Recht und Billigkeit vorgehen (§ 6)." Eine Erklärung für den Gegensatz in beiden Entscheidungen habe ich nicht finden können.

Zusammenfassend kann gesagt werden, daß die formellen und materiellen Voraussetzungen für Finanz- und Polizeibefehle meist dieselben sind. Auf die interessanten Fragen der Rechtskraft und der Nachwirkung der Aufhebung von Finanz- und Polizeibefehlen werden wir unten noch zu sprechen kommen.

## § 5.

### Zwangsmittel, Ordnungsstrafe und Zwangsbeitreibung im Verhältnis zueinander.

Die Steuerbehörden haben die Möglichkeit, zur Durchführung ihrer innerhalb der gesetzlichen Befugnisse getroffenen Anordnungen Zwangsmittel anzuwenden. Bei der Auswahl der Zwangsmittel sind sie nur dann gebunden, wenn unmittelbarer Zwang angewendet werden soll, und zwar an die Voraussetzungen, daß die Anordnung sonst nicht durchführbar ist, oder daß Gefahr im Verzuge liegt (§ 202 Abs. 4 RAO.). Im übrigen haben die Finanzämter freie Wahl und bestimmen nach pflichtgemäßem Ermessen, ob sie die getroffene Anordnung zweckmäßigerweise durch Geldstrafen oder durch Ausführung auf Kosten der Pflichtigen erzwingen wollen. Interessant ist in diesem Zusammenhang zum Vergleich mit der Ordnungsstrafe gemäß § 377 RAO. nur das Zwangsmittel „Geldstrafe". Die Zusammensetzung beider Worte mit dem Zweck ihrer Verhängung bzw. Festsetzung, der -strafe, deutet auf eine Wesensverwandtschaft zwischen ihnen hin. Das ist jedoch ein Irrtum. Rechtlich sind die Begriffe streng zu unterscheiden. Eine Ordnungsstrafe wird verhängt, wenn den „im Interesse der Steuerermittlung oder Steueraufsicht erlassenen Vorschriften der Steuergesetze oder den dazu ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekanntgemachten Verwaltungsbestimmungen durch andere als die in den Steuergesetzen unter Strafe gestellten Handlungen oder Unterlassungen" zuwider gehandelt wird. Die Rechtsordnung *ist* also bereits verletzt. Durch die Verhängung der Ordnungsstrafe verwirklicht der Staat seinen Strafanspruch. Es handelt sich um eine Äußerung der Strafgewalt des Staates. Dagegen ist in der Androhung und Festsetzung einer Geld-„strafe" als Zwangsmittel gemäß § 202 RAO. eine Äußerung der staatlichen Finanzgewalt zu sehen. Diese Art des Finanzzwanges ist gerichtet auf eine Verhütung zukünftiger Verletzung der Rechtsordnung. Wie aber ist es, wenn die getroffene und zu erzwingende Anordnung trotz Androhung einer Geldstrafe im Nichtbefolgungsfalle nicht ausgeführt und somit die Rechtsordnung verletzt wird? Man könnte annehmen, daß die Festsetzung

[25]) Entscheidung des RFH. vom 14. Dezember 1923 (Amtl. Samml. Bd. 13 S. 117) in Steuer und Wirtschaft 1924 S. 231 Nr. 34.

der Geldstrafe gemäß § 202 RAO., die ja erst nach Verletzung der Rechtsordnung erfolgen kann, nicht mehr Finanzzwang, Finanzgewalt, sondern Strafgewalt ist. Denn die Voraussetzung sowohl zur Festsetzung der Geldstrafe nach vorhergegangener Androhung als auch für die Verhängung einer Ordnungsstrafe gemäß § 377 RAO. ist dieselbe: das Gesetz muß verletzt worden sein. Für die Annahme des strafrechtlichen Charakters in gemäß § 202 RAO. einmal festgesetzten Geldstrafen spricht m. E. auch die Bestimmung des § 377 RAO., daß nämlich nicht auf eine Ordnungsstrafe erkannt werden kann, wenn gemäß § 202 RAO. ein Zwangsmittel angedroht ist. Diese Vorschrift ist nicht recht verständlich. Warum soll nicht z. B. neben der Ausführung auf Kosten des Pflichtigen, also neben der Erreichung des von der Steuerbehörde berechtigterweise gewollten Ergebnisses, eine Ordnungsstrafe wegen der Nichtachtung und Verletzung staatlicher Vorschriften verhängt werden? Es handelt sich doch um grundsätzlich verschiedene Begriffe! Das Zwangsmittel hat einen ganz anderen rechtlichen Ursprung als die Ordnungsstrafe und bezweckt ein verwaltungsmäßig interessierendes Ergebnis, während diese ein gesetz- und damit gemeinschaftswidriges Verhalten bestraft. Der Grundsatz „Ne bis in idem" wird also durch das Nebeneinander von Zwangsmittel und Ordnungsstrafe nicht verletzt. Die Erzwingungsgeldstrafe bleibt — trotz ihres Namens — verwaltungsrechtliches Zwangsmittel, wird nicht zur Strafe; das beweist auch die Verschiedenheit der Rechtsschutzmittel gegen beide „Strafen" und die andersartige Beitreibung. Die Klarstellung dieser Frage erscheint mir wichtig, besonders auch für die Frage der Erstattung bezahlter Zwangsmittelgeldstrafen im Falle der Aufhebung der zugrunde liegenden Anordnung durch eine höhere Instanz.

Klarer ist die Unterscheidung zwischen Zwangsmittel und Zwangsbeitreibung zu machen. Beide fallen unter den Begriff „Finanzzwang"[1]), beide sind Äußerungen der Finanzgewalt. Ihr Anwendungsgebiet und ihre rechtliche „causa" ist jedoch verschieden. Die Beitreibung erfolgt dann, wenn ein Geldanspruch des Staates auf Grund der Steuergesetze entstanden ist, und der Schuldner trotz Aufforderung seine Schuld nicht erfüllt. Dabei ist es gleichgültig, auf welcher Art von Titel der Anspruch des Staates beruht, ob auf einer durch Erfüllung eines Steuertatbestandes entstandenen Steuerschuld oder auf der Festsetzung einer Erzwingungsgeldstrafe. Die Durchführung des Finanzzwanges in Form der Erzwingungsgeldstrafe erfolgt also in der anderen Form des Finanzzwanges, der Beitreibung gemäß §§ 316 ff. RAO. Insofern besteht wohl ein Zusammenhang zwischen Zwangsmittel und Zwangsbeitreibung. Im übrigen sind jedoch beide grundverschieden: Das Zwangsmittel richtet sich auf die Durchführung der verwaltungsaktmäßigen Finanzbefehle, die ihrerseits wiederum der Bestimmung eines steuersichernden persönlichen Verhaltens der Zahlungspflichtigen dienen. Voraussetzung zu der Festsetzung von Zwangsmitteln ist die Verletzung steuertechnischer, verwaltungsrechtlich-formeller Vorschriften, Bedingung für die Beitreibung ist die materiell-rechtliche Begründung einer Schuld.

---

[1]) Vgl. Becker, Die Beitreibungsordnung. Mit Erörterungen zum Finanzzwange, aaO. S. 783.

III. Abschnitt.

# Der fehlerhafte Finanzbefehl.

## § 6.

### Der Rechtsschutz in Steuersachen.

#### 1. Allgemeines.

##### a) Begriff des Rechtsschutzes.

Das Wort „Rechtsschutz" läßt sich seiner ethymologischen Bedeutung nach in verschiedener Art auslegen. Es kann sowohl bedeuten „Schutz des Rechts" gegenüber Angriffen auf seinen Bestand, als auch „Schutz im Wege Rechtens"[1]), und zwar Schutz des Einzelnen. Ich fasse unter den Begriff Rechtsschutz sowohl das eine wie auch das andere zusammen, allerdings in einer Abhängigkeit voneinander derart, daß durch den Schutz des Rechts, d. h. der Gesamtheit bestehender Rechtssätze, auch die in ihren Interessen geschädigte Einzelperson geschützt wird. Unter Rechtsschutz verstehe ich also den Schutz der der Gesamtheit dienenden Rechtsordnung und den damit im allgemeinen verbundenen Schutz der Einzelnen gegenüber rechtlosen Übergriffen der Staatsgewalt. In dieser Abhängigkeit voneinander wird auch der schon im Anfang der Arbeit betonte Grundsatz durchgeführt: zunächst hat der Einzelne Pflichten gegenüber dem die Gemeinschaft darstellenden Staat, Pflichten gegenüber seinen fundamentalen Einrichtungen, insbesondere der Rechtsordnung, die sich darin äußern, daß er da, wo er Unrecht sieht, dafür sorgt — soweit es in seiner Macht steht —, daß auf dem für solche Fälle vorgeschriebenen Wege Recht geschaffen wird. Meist werden sich Fälle solcher Art mit dem persönlichen Interesse des Einzelnen decken; meist wird auch das Gesetz selbst nur einem an der Abänderung des Unrecht Interessierten die Möglichkeit geben, einen Machtspruch zur Beseitigung des Unrechts herbeizuführen; unbedingt notwendig ist das jedoch nicht[2]). Auch Becker legt bei der Umgrenzung des Begriffs „Rechtsschutz" den Hauptwert nicht auf den Schutz der Einzelinteressen, sondern auf die lebendige Erhaltung des Rechtsstaats. Er begreift unter Rechtsschutz „nicht nur alles das, was den Untertanen verbürgen soll, daß er, was steuerrechtlich von ihm verlangt wird, in einem geordneten Verfahren durch unabhängige Stellen nachprüfen lassen kann, sondern darüber hinaus alles, was der Gerechtigkeit der Besteuerung, der Sicherheit und Leichtigkeit ihrer Durchführung, vor allem auch der Gleichmäßigkeit ihrer Durchführung dient, kurz alles, was das Gefühl verstärkt, daß das Recht lebendig ist und wir in einem Rechtsstaat leben"[3]).

---

[1]) Vgl. Otto Mayer aaO. S. 122.

[2]) So kann z. B. gegen die förmliche Festsetzung von Fluchtlinienplänen gemäß § 8 S. 3 des Gesetzes betr. die Anlegung und Veränderung von Straßen und Plätzen in Städten und ländlichen Ortschaften vom 2. Juli 1875 (PrGS. 1875 S. 561) jedermann Einwendungen erheben, ohne unbedingt ein persönliches Interesse an anderweitiger Fluchtlinienfestsetzung zu haben, z. B. aus praktischen, ästhetischen oder kulturellen Gründen. Vgl. auch Otto Mayer aaO. S. 132.

[3]) Becker, Rechtsnot und Rechtsschutz, aaO. S. 550.

b) Rechtsschutzmittel.

Ein ausgedehnter Rechtsschutz ist eines der unbedingten, wenn auch erst mittelbaren Erfordernisse des Rechtsstaats. Der Rechtsstaat mit seiner Forderung nach größtmöglicher Justizförmigkeit der Verwaltung setzt jedenfalls zunächst richtige Anwendung bestehender Verwaltungsrechtssätze voraus und als Folge davon die Möglichkeit, die Richtigkeit der Gesetzesanwendung durch unabhängige Verwaltungsgerichte nachprüfen zu lassen. Auch das gehört zur Justizförmigkeit der Verwaltung.

Damit sind uns schon zwei Arten von Rechtsschutzmitteln genannt, nämlich Rechtssatz und Verwaltungsgerichtsbarkeit. Wo im Verwaltungsrecht schon einmal ein Rechtssatz mit bestimmtem Anwendungstatbestand gegeben ist, ist gleichzeitig auch für den Rechtsschutz einiges getan. Auf dem Gebiet des Steuerrechts finden wir diesen Rechtsschutz darin, daß der Steueranspruch des Staates nur dann entsteht, wenn der normativ festgelegte Tatbestand verwirklicht ist. Was nicht unter diesen Tatbestand fällt, kann auch von den Steuerverwaltungsbehörden nicht zur Besteuerung herangezogen werden. Im Steuerrecht sind nur ganz wenige Fälle vorhanden, in denen das freie Ermessen der Behörde den gesetzlichen Tatbestand zuungunsten des Steuerschuldners abändern darf.

Als wichtigstes Rechtsschutzmittel ist die Verwaltungsgerichtsbarkeit anzusprechen. Deren Tätigkeit erstreckt sich einmal auf die Nachprüfung der Rechtmäßigkeit von Rechtssatzanwendung durch untere Verwaltungsbehörden. Dann soll das oberste Verwaltungsgericht aber auch in der Lage sein, und zwar gerade hauptsächlich, Akte des freien Ermessens nachprüfen und gegebenenfalls aufheben zu können. Denn wenn das Verwaltungsgericht, im Steuerrecht also das Finanzgericht bzw. der Reichsfinanzhof, schon zur Nachprüfung tatbestandsmäßig festgelegter Rechtssätze berufen ist, um wieviel mehr bedarf es höchstrichterlicher Entscheidung da, wo es sich darum handelt, ob die untere Verwaltungsbehörde den ihr vom Gesetz gesetzten Rahmen des freien Ermessens nicht überschritten hat. Erstmalig hat § 6 der RAO. die Möglichkeit der höchstrichterlichen Nachprüfung von Ermessungsakten der Verwaltungsbehörden geschaffen durch die gesetzmäßige Aufstellung des an sich selbstverständlichen Grundsatzes: Wo im Sinne des Gesetzes die Behörden die Entscheidung nach freiem Ermessen zu treffen haben, hat sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen (§ 6 RAO). Allerdings ist die Befugnis des Reichsfinanzhofs, „Entscheidungen einer Finanzbehörde, die gegen Recht und Billigkeit verstoßen, zu beseitigen, ... beschränkt auf die Fälle, in denen der Gerichtshof nach den Vorschriften der RAO. oder den sonstigen, seine Zuständigkeit im einzelnen Falle begründenden Gesetzen zur sachlichen Entscheidung durch ausdrückliche Vorschrift berufen ist. Die Grenzen, innerhalb deren er auf Grund des § 6 RAO. den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen zu verwirklichen hat, sind durch die prozeßrechtlichen Vorschriften über die Zuständigkeit des Reichsfinanzhofs festgestellt“[4]). Insbesondere ist auf dem umfangreichen Gebiet des Finanzbefehls diese Be-

[4]) Beschluß des Reichsfinanzhofs vom 5. Juni 1925 I B. 20/25, zitiert in Deutsche Juristenzeitung 1925 Spalte 1437.

stimmung von großer Bedeutung[5]). Das Polizeirecht kennt für den gleichgearteten Fall der Polizeiverfügung eine derartige Vorschrift nicht. Das OVG. ist im Falle des § 127 Abs. 3 Ziff. 1 LVG. nicht befugt, darüber zu entscheiden, ob die Behörde innerhalb des freien Ermessens richtig oder unrichtig verfügt hat (vgl. jedoch S. 28). Diese Möglichkeit hat der RFH. durch § 6 RAO. in einigen Fällen erhalten. Insofern erscheint mir der von der Theorie[6]) festgestellte und auch von der Praxis[7]) durchgeführte Grundsatz: „Akte des freien Ermessens können nicht Gegenstand der Verwaltungsrechtspflege sein", durchbrochen zu sein, was m. E. auch berechtigt ist. Der Reichsfinanzhof hat zu entscheiden, ob die Behörden nach Recht und Billigkeit ihre Ermessensentscheidungen getroffen haben. Die ergehende Entscheidung wird selbst oft nach freiem Ermessen, allerdings unter Abwägung auch sämtlicher in Frage kommenden rechtlichen Gesichtspunkte getroffen werden[8]). Wenn damit die Steuerverwaltungsgerichtsbarkeit aus dem Gebiet der streng theoretischen Verwaltungsrechtspflege ausscheiden sollte, so ist das kein Schaden: Hauptsache ist und bleibt, daß die Verwaltungsgerichte den ihnen gestellten Aufgabenkreis erkennen, erforderlichenfalls auch vergrößern und so den praktischen Anforderungen des Lebens gewachsen sind — selbst unter Aufgabe der für ihre Daseinsform aufgestellten Forderungen.

Ein weiterer wesentlicher Rechtsschutz wird in der „Geordnetheit des Steuerverfahrens[9])" gefunden. Schon während des Steuerverfahrens, der

---

[5]) Vgl. Boethe-Arlt, Handbuch des Steuerrechts, aaO. S. 8 Anm. 27: „Wird § 6 nicht beobachtet, so ist das Gesetz nicht oder unrichtig angewendet ..." Vgl. auch Becker, Reichsabgabenordnung aaO. S. 80 Anm. 2 zu § 6.

[6]) Otto Mayer aaO. S. 133 und die in Anm. 5 daselbst angeführte Literatur.

[7]) Derselbe aaO. S. 133 Anm. 6.

[8]) Hierher gehört auch die vom Reichsfinanzhof nachprüfbare Bestimmung des § 4 RAO. In der Begründung zum Entwurf einer Reichsabgabenordnung (Nationalversammlung, Anlage Bd. 4, Drucksache 759) heißt es S. 580: „§ 4 betont, daß bei der Auslegung der Steuergesetze für Zweck und ihre wirtschaftliche Bedeutung berücksichtigt werden solle; gerade bei den Steuergesetzen ist es wesentlich, daß der Zusammenhang der Gesetze mit der Volkswirtschaft und der Zweck, der mit den Gesetzen erreicht werden soll, genügend beachtet wird. Auch der Wandel der Anschauungen im Laufe der Zeiten muß berücksichtigt werden, wenn die Rechtsanwendung mit dem Volksempfinden nicht ständig in Widerspruch geraten soll ... Besonders für die Rechtsprechung ist ein allgemeine Richtlinie, wie sie § 4 gibt, unentbehrlich, wenn Fehlsprüche verhütet werden sollen."

Der Reichsfinanzhof hat auf dem Gebiet des § 4 RAO. schon zahlreiche Entscheidungen getroffen. Hervorzuheben sind die Urteile vom 26. April 1922 (Amtl. Samml. Bd. 9 S. 160) (St. u. W. 1922 S. 687 Nr. 549); vom 23. Juni 1922 (Amtl. Samml. Bd. 10 S. 22); vom 12. Juni 1922; vom 31. Mai 1922 (Amtl. Samml. Bd. 9 S. 347) (St. u. W. 1922 S. 874/75 Nr. 851/58/59); vom 18. Mai 1922 (Amtl. Samml. Bd. 10 S. 80) (St. u. W. 1922 S. 976 Nr. 946); vom 27. September 1922 (St. u. W. 1922 S. 1120 Nr. 1053); vom 22. Juni 1922 (St. u. W. 1922 S. 973 Nr. 941) und viele andere in den Jahren 1923/1925.

Dabei ist allerdings auch, was der Reichsfinanzhof immer wieder betont hat, zu beachten, daß der Richter in seiner rechtsschöpferischen Tätigkeit nicht dem Gesetzgeber vorgreifen darf. Vgl. z. B. Beschluß des Reichsfinanzhofs vom 5. Juni 1925 (Amtl. Samml. Bd. 17 S. 142) (St. u. W. 1925 S. 1829 Nr. 563).

[9]) Hensel, Steuerrecht aaO. S. 165, 2.

verwaltungsmäßigen Erledigung des Steuerfalls, kann der Steuerpflichtige Rechte und Ansprüche gegenüber den Finanzbehörden geltend machen und hat ein Recht auf gebührende Beachtung seiner Eingaben.

Ferner hat der Steuerpflichtige dann, wenn ein nicht zur Entstehung gelangter Steueranspruch zu Unrecht festgesetzt und von ihm beigetrieben wurde, einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Steuergläubiger (§§ 124 ff. RAO.). Auch die Verzinsung zu Unrecht gezahlter Beträge gehört hierher.

Endlich sind noch die Bestimmungen des Steuerstrafrechts als Rechtsschutzmittel anzusehen, die die Anrufung der ordentlichen Gerichte im Strafverfahren zur Entscheidung über den Straffall oder auch über bestimmte Anordnungen ermöglichen und vorschreiben[10]). Ein wesentlicher Schutz gegenüber dem einseitigen Verwaltungsstrafverfahren!

### 2. Erstattungsansprüche.

Die Erstattungsansprüche des Steuerrechts sind öffentlich-rechtlicher Natur. Denn das Steuerrecht ist öffentliches Recht, der Steuererstattungsanspruch wird durch die Reichsabgabenordnung, ein öffentlich-rechtliche Verhältnisse regelndes Gesetz, begründet (§ 128 ff. RAO.). Darauf allein kommt es an. „Entscheidend für die Grenzbestimmung zwischen der Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte und der ordentlichen Gerichte ist nicht mehr, ob der Anspruch seinem Inhalt nach dem Gebiet des öffentlichen oder des Privatrechts angehört, sondern ob die Begründung des Anspruches aus öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Verhältnissen hergeleitet wird“[11]). Die Bestimmungen der §§ 812 ff. BGB. können also nicht hierher übernommen werden zur Feststellung der Frage, ob im Einzelfall eine Erstattungspflicht des Steuergläubigers besteht oder nicht. Der ordentliche Rechtsweg ist auch ausdrücklich durch § 227 RAO. ausgeschlossen.

Es ist ein rechtsstaatlicher und daher heute selbstverständlicher Gedanke, daß der Staat, der Leistungen zu Unrecht erhalten hat, zur Rückerstattung verpflichtet ist. Das gilt auch und hauptsächlich im Steuerrecht. Dabei „ist der Ausdruck „zu Unrecht entrichtet“ objektiv und so umfassend zu verstehen, daß er nicht nur das ungerechtfertigte Erlangen (condictio indebiti § 129 RAO.), sondern auch das ungerechtfertigte Behalten (condictio ob causam datorum und ob causam finitam, §§ 128, 130 RAO.) im Sinne des bürgerlichen Rechts in sich begreift ...“[12]). Grundsätzlich ist ein Erstattungsrecht aus Rechtsgründen dann gegeben, wenn eine Steuer entrichtet ist, auf die materiell ein Anspruch nicht bestand, sofern die Steuer auf Grund eines individuellen oder generellen Befehls gefordert

---

[10]) Vgl. §§ 396, 402 Abs. 2, 404 Abs. 2, 407 Abs. 3, 415 Abs. 1 und 426 ff. RAO.

[11]) Entscheidung RG. in ZS. Bd. 22 S. 289. Die gleiche Ansicht vertreten hinsichtlich des Erstattungsanspruches Becker, RAO. aaO. S. 492 Anm. 1 zu § 227; Hensel, Steuerrecht aaO. S. 173; Jellinek aaO. S. 63; Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht aaO. S. 96 ff.; Mrozek, Kommentar zur Reichsabgabenordnung aaO. S. 476/79; Reichsfinanzhof, Entscheidung vom 11. Juli 1920 (III. a. A. 11, 20); RG. in JurWoch. 1913 Spalte 647 Nr. 21; undeutlicher Schneider aaO. S. 50.

[12]) Becker, RAO. aaO. S. 272 Anm. 1.

ist[13]). Nicht nur für Steuerzahlungen gilt dieser Grundsatz. § 134 RAO. zieht den Kreis der Erstattungsansprüche weiter und bestimmt, daß das, was für die Erstattung gezahlter Steuern gilt, entsprechend für die Erstattung anderer Geldleistungen, die nach den Steuergesetzen entrichtet worden sind, Geltung hat.

### 3. Rechtsmittelverfahren und Vollstreckung.

Über die gegen Steuerbescheide und gegen die in § 223 RAO. bezeichneten Bescheide gegebenen Rechtsmittelverfahren, nämlich das Anfechtungsverfahren bei Zöllen und Verbrauchsabgaben und das Berufungsverfahren bei den übrigen Steuern, kann hier hinweggegangen werden. Die bloße Erwähnung genügt, da uns hauptsächlich das Rechtsmittelverfahren gegen verwaltungsaktmäßige Finanzbefehle interessiert: das Beschwerdeverfahren. Während im allgemeinen die Reichsabgabenordnung nur den einfachen Beschwerdeinstanzenzug kennt, — gegen die Entscheidung des Landesfinanzamts über eine gegen die Verfügung des Finanzamts eingelegte Beschwerde ist gemäß § 282 Abs. 4 RAO. eine weitere Beschwerde nicht zulässig, — gibt § 283 RAO. die Möglichkeit der Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof für Anordnungen, die nach § 202 RAO. erzwungen werden können und auch für die Androhung eines Zwangsmittels zur Erzwingung solcher Anordnungen[14]). In den Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung wurde hervorgehoben, daß gegen die Anordnungen, die erzwungen werden sollen, und gegen die Androhung eines Zwangsmittels nach Erschöpfung des landesrechtlichen Rechtsmittelverfahrens die Rechtsbeschwerde an den Reichsfinanzhof zugelassen werden müsse, um auf diesem wichtigen Gebiet eine einheitliche Rechtsprechung zu erreichen[15]). Der Verfasser der Reichsabgabenordnung ließ sich beim Entwurf des § 283 von folgenden Gesichtspunkten führen[16]): Es gehe nicht an, den Rechtsschutz durch den Reichsfinanzhof auf die eigentliche Heranziehung zu Steuern und deren Kehrseite, die Erstattungs- und Vergütungsansprüche, zu beschränken. Die Inanspruchnahme auf Erfüllung der zahllosen Neben- und Hilfspflichten müsse höchstrichterlicher Regelung unterworfen werden. „Aber in welchen Grenzen? Diese Hilfs- und Nebenpflichten konnten nicht im einzelnen festgelegt, es konnten nur Richtlinien, Rahmenvorschriften aufgestellt werden; das Einzelne hing vom Ermessen der Verwaltung ab. In diesen Fällen nur die Rechtsbeschwerde zuzulassen, hätte keinen Zweck gehabt; die volle Nachprüfung zuzulassen, hätte den Schwerpunkt der Verwaltung auf diesem Gebiete in den Reichsfinanzhof verlegt. Als Ausweg bot sich, eine Vorschrift aufzunehmen (§ 6), wonach

[13]) Ebenso Ehrlich, Zum Problem der Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen auf dem Gebiete der Besitz- und Verkehrssteuern nach dem jetzigen Stande der Gesetzgebung und der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, aaO. S. 306/307.

[14]) Wegen der Bedeutung des § 347 RAO. in dieser Hinsicht vgl. Hensel, Steuerrecht aaO. S. 167 Anm. 4; im übrigen S. 146 Anm. 2; vgl. auch Becker, RAO. aaO. Anm. 1 zu § 283.

[15]) Verhandlungen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung aaO. S. 593.

[16]) Becker, Steuerrechtsprechung und Steuerverwaltung, aaO. S. 331 ff.

die Finanzverwaltungsbehörden in Ermessensfragen nach Recht und Billigkeit zu verfahren hätten, und die Frage, ob diese Grenzen eingehalten seien — nur unter dieser Voraussetzung waren ja die Finanzbefehle rechtsbeständig —, der Prüfung des Reichsfinanzhofs zu unterwerfen. So wurde dem Reichsfinanzhof ein angemessener Wirkungskreis eröffnet, zugleich wurde auch die Verwaltungsbehörde nicht zu sehr beschränkt." Eine gleichlautende Bestimmung wie die des § 6 RAO. fehlt auf dem Gebiete des Polizeirechts. Eine gleichgroße Befugnis in der Nachprüfung polizeilicher Verfügungen steht dem Oberverwaltungsgericht auch nicht zu, wie dem Reichsfinanzhof kraft der Bestimmung des § 6 RAO. Dennoch hat aber die Rechtsprechung des OVG. grundsätzlich, allerdings nur innerhalb bestimmter Grenzen, die Möglichkeit der Nachprüfung von polizeilichen Verfügungen bezüglich des freien Ermessens immer wieder bejaht. Zwar besteht, wie schon erwähnt, eine ausdrückliche gesetzliche Bevollmächtigung nicht, die dem OVG. die Möglichkeit der Ermessenskontrolle eröffnet. Die hier maßgebenden Bestimmungen des § 127 des Landesverwaltungsgesetzes vom 30. Juli 1883[17]) — die übrigens mit den vorher geltenden Vorschriften des § 30 des Zuständigkeitsgesetzes vom 26. Juli 1876[18]) im wesentlichen übereinstimmen — sehen, wenigstens unmittelbar, die Ausdehnung der oberverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auf die Fragen des freien Ermessens nicht vor. Seit Bestehen hat aber das OVG., erstmalig in seinem Urteil vom 21. März 1877[19]), daran festgehalten, daß zwar der Verwaltungsrichter nicht befugt sei, die Prüfung der im Wege der Klage angefochtenen polizeilichen Verfügungen bis zu einer freien Würdigung der Notwendigkeit, Angemessenheit und Zweckmäßigkeit auszudehnen; wohl aber sei auch im Verwaltungsstreitverfahren nach dieser Richtung hin ein Angriff dann möglich, wenn behauptet würde, die Verfügung überschreite die äußersten, jenem freien Ermessen gezogenen Grenzen, sie beruhe überhaupt nicht sowohl auf objektiven polizeilichen Motiven, als vielmehr auf Willkür oder sonstiger Pflichtwidrigkeit der Behörde[20]). In diesen Fällen muß allerdings dem OVG. die Möglichkeit der Aufhebung einer derart gesetzwidrigen Verfügung offenstehen. Diese Praxis entspricht dann auch unmittelbar dem Wortlaut des Gesetzes, da hier eine Nichtanwendung oder unrichtige Anwendung des bestehenden Rechts[21]) vorliegt. Dagegen kann der Reichsfinanzhof, gestützt auf die Bestimmung des § 6 RAO., sehr viel weitergehend die Handhabung des freien Ermessens durch die unteren Behörden nachprüfen. Hier ist einer der Fälle gegeben, in denen das Steuerverwaltungsrecht befruchtend auf das allgemeine Verwaltungsrecht, insbesondere das Polizeirecht einwirken könnte. Es wäre sehr zweckmäßig, wenn nicht notwendig, eine dem § 6 RAO. entsprechende Vorschrift auch in das Polizeirecht aufzunehmen. Der dem verwaltungsaktmäßigen Polizeibefehl immer noch stärker als dem Finanzbefehl innewohnende Begriff der

[17]) Vgl. § 4 Anm. 9.
[18]) Vgl. § 4 Anm. 8.
[19]) Entsch. des OVG. aaO. Bd. II S. 393.
[20]) Entsch. wie Anm. 19; vgl. auch die Entscheidungen Bd. III S. 291, 337, 340; Bd. 4 S. 374; Bd. V S. 407; Bd. VI S. 226, 354; Bd. VII S. 306, 392; Bd. IX S. 403; Bd. XXII S. 372.
[21]) § 127 Abs. 3 Ziff. 1 LVG.; vgl. § 4 Anm. 9.

Willkür würde jedenfalls durch Aufnahme einer entsprechenden Bestimmung außerordentlich abgeschwächt und den Ideen des Rechtsstaats näher gebracht[22]).

Mit dem Rechtsmittelverfahren der RAO. ist dem in Anspruch genommenen Untertan ein starker Rechtsschutz gegeben. Dieser Rechtsschutz wird aber auf der anderen Seite durch die Bestimmung des § 235 RAO. ziemlich illusorisch gemacht. § 235 RAO. gibt nämlich der Behörde die Möglichkeit, ein gemäß § 202 RAO. angedrohtes und festgesetztes Zwangsmittel, ohne Rücksicht auf das dagegen eingelegte Rechtsmittel, in Vollzug zu setzen, ohne Beschränkung, nach freiem Ermessen. Zu diesem Punkt hat Mrozek[23]) ausgeführt: „Wenn das Gesetz diesen weitgehenden Rechtsmittelzug gegen die in der Strafandrohung ergangene Anordnung einführt, so deutet dies darauf hin, daß dem von der Anordnung Betroffenen ein besonderer Rechtsschutz gewährt werden soll mit Rücksicht auf die Bedeutung, die den Anordnungen als Grundlage für Straferkenntnisse oder sonstige Maßnahmen zukommt. Dem würde aber nur in unvollkommener Weise Rechnung getragen, wenn das Finanzamt den unter Strafandrohung erlassenen Anordnungen, ungeachtet der vom Betroffenen dagegen erhobenen Einwendungen, das Straferkenntnis folgen ließe, bevor über die Begründetheit der Einwendungen durch die Oberinstanz entschieden ist. — So beachtlich solche Erwägungen in den Regelfällen für das Vorgehen der Steuerbehörden sind, so geben die bestehenden Vorschriften dem durch die Anordnung Betroffenen doch keinen Rechtsanspruch darauf, daß zunächst im Rechtsmittelverfahren über seine gegen die Anordnung vorgebrachten Einwendungen entschieden werde und erst bei Abweisung seiner Einwendungen die Strafe ausgesprochen werden dürfe ... § 202 Abs. 7 dient nur dazu, die Steuerbehörde zur Prüfung der vom Pflichtigen usw. gegen die Anordnung vorgebrachten Einwendungen zu veranlassen, bevor sie zur Erzwingung der Auflage schreitet.“ Zu dieser Frage wird in unserer Stellungnahme zu dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 15. Dezember 1924 noch Einiges gesagt werden müssen[24]).

## § 7.

### Die Aufhebung des Finanzbefehls und ihre Wirkung.

Stellungnahme zu dem Urteil des RFH. vom 15. Dezember 1924.

Grundlegend hat sich der Reichsfinanzhof mit der Frage nach dem Wesen des Finanzbefehls und nach der Möglichkeit einer Erstattung einer

---

[22]) Über die Unterschiede im Rechtsmittelverfahren des Polizeirechts und der RAO. vgl. Hummel aaO. S. 277 ff.

[23]) Mrozek aaO. Anm. 24 zu § 202 S. 860/1.

[24]) Eine dem § 235 RAO. ähnliche Bestimmung enthält der § 53 LVG. Nur hat hier grundsätzlich die Anbringung der Beschwerde usw. aufschiebende Wirkung, nur bei Nachteilen der Gemeinde kann vollstreckt werden. § 235 RAO. dagegen gibt grundsätzlich die Möglichkeit der Vollstreckung. Die RAO. kennt nicht einmal das Verbot der Vollstreckung von gemäß § 202 RAO. festgesetzten Haftstrafen, wie § 133 Abs. 3 LVG. es bestimmt; vgl. auch Entscheidung des OVG. Bd. 66 S. 419 und Becher, Die Reichsabgabenordnung aaO. S. 92.

vor der Aufhebung vollstreckten Geldstrafe geäußert in seinem Urteil vom 15. Dezember 1924[1]), das hier vollständig angeführt werden muß. Der Reichsfinanzhof hatte folgenden Fall zur Entscheidung vorliegen: „Ein Landesfinanzamt hatte jemand nach § 200 untersagt, als Steuerberater tätig zu sein. Das Finanzamt drohte für den Fall der Zuwiderhandlung Geldstrafe an. Das LFA. bestätigte dies. Der Betroffene legte Rechtsbeschwerde ein. Vor der Entscheidung auf die Rechtsbeschwerde hatte der RFH. das Verbot des LFA., das die Grundlage für das Vorgehen des FA. bildete, aufgehoben. Der Große Senat hat angenommen, daß hierdurch das Verbot des LFA. nicht mit rückwirkender Kraft beseitigt sei. Zwar ist in RFH. 6 S. 139, 8 S. 1 (St. u. W. I Nr. 276), vgl. weiter 5 S. 170, 8 S. 206 (St. u. W. I Nr. 390) ausgesprochen, daß dann, wenn der Finanzbefehl eines Finanzamts zur Vollziehung der darin angedrohten Erzwingungsstrafe geführt hat, die schließliche Aufhebung des vom FA. ausgesprochenen Gebots zwar nicht dahin führe, daß der RFH. im schwebenden Verfahren die ausgesprochene Erzwingungsstrafe aufzuheben hätte, daß aber mit der Aufhebung des Gebots des FA. der etwa inzwischen erfolgten Vollziehung der Boden entzogen werde und die sonach zu Unrecht gezahlten Erzwingungsstrafen nach §§ 128, 134 der AO. zu erstatten seien. Der Große Senat hat entgegen dieser Auffassung folgendes ausgeführt:

Es ist von dem das gesamte Verwaltungsrecht beherrschenden Grundsatz auszugehen, daß Anordnungen der Obrigkeiten befolgt werden müssen, solange sie bestehen, daß sie demgemäß ohne weiteres vollstreckbar sind, und daß ihre etwaige Aufhebung nicht zurück, sondern erst vom Zeitpunkte des Erlasses der Aufhebungsverfügung an wirkt, soweit nicht im Einzelnen aus dem Gesetz oder aus der aufhebenden Verfügung (vgl. § 78 Abs. 2) selbst etwas anderes erhellt; diesen Grundsatz hat sich die Abgabenordnung zu eigen gemacht. Nach § 73 werden Verfügungen der Finanzbehörden für einzelne Personen dadurch wirksam, daß sie der Person zugehen, für die sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). § 235 bestimmt, daß durch Einlegung eines Rechtsmittels die Wirksamkeit eines angefochtenen Bescheids nicht gehemmt wird. Anordnungen der Finanzbehörden sind also sofort vollstreckbar. Solange die Anordnung besteht, hat sie, gedeckt durch die Autorität des Staates, Pflichten erzeugt und muß befolgt werden. Es ist mit dem öffentlichen Interesse unverträglich, daß gegenüber einer Verwaltungsanordnung, insbesondere einem Finanzbefehle, der Pflichtige es in der Hand haben sollte, sich der Anordnung zunächst zu entziehen, in der vielleicht nicht unbegründeten Hoffnung, daß er später aus Gründen, die die anordnende Behörde unter Umständen noch gar nicht kennt, eine Aufhebung der Anordnung mit rückwirkender Kraft erzielen würde.

Dieses Wesen des obrigkeitlichen Aktes haben die eingangs aufgeführten Entscheidungen übersehen. Sie stellen auf das Erstattungsverfahren nach §§ 127 ff. ab, verkennen aber dessen Wesen und Zweck. Die Erstattungsansprüche aus § 128 zielen nur auf Herausgabe dessen, was das Reich, wie sich nachträglich herausgestellt hat, auf Kosten des Erstattungsberechtigten zu Unrecht in Händen hat, also auf Herausgabe der

[1]) Vgl. § 4 Anm. 20.

Bereicherung, aber nicht auf Entschädigung. Die Aufhebung oder Änderung der Bescheide, auf Grund deren gezahlt oder vollstreckt ist, bedeutet nicht, daß die vorher getroffenen Maßnahmen nicht hätten getroffen werden dürfen; im Gegenteil, sie durften und mußten getroffen werden, weil das öffentliche Interesse verlangt, daß auch solche Verwaltungsakte, die noch angefochten werden können, befolgt oder vollzogen werden, falls nicht die Behörde selbst aus besonderen Gründen (z. B. Stundung) die Vollziehung aussetzt (§ 236). Die oben angeführten Urteile gehen daher zu weit, wenn sie auf der Erwägung beruhen, daß mit Aufhebung eines Finanzbefehls inzwischen getroffene Maßnahmen, wie hier die Androhung, in den erwähnten Fällen sogar die Verhängung einer Erzwingungsgeldstrafe nach rückwärts hin der Boden entzogen sei und bereits gezahlte Strafen zu erstatten seien. Der Umstand, daß der RFH. später das vom LFA. nach § 200 ausgesprochene Verbot aufgehoben hat, bewirkt demnach nicht, daß die hier angefochtene Maßregel des FA. für die Vergangenheit ihre Wirksamkeit eingebüßt hätte“[2]). Bevor wir selbst das Urteil auf den Bestand seiner rechtlichen Gründe hin prüfen, mag die einzige ausführliche Gegenschrift, die m. W. gegen dieses Urteil besteht, zu Wort kommen. Rechtsanwalt Dr. Kiefe hat einen beachtlichen und bezüglich der Gegenargumente erschöpfenden Artikel geschrieben[3]), der folgenden Wortlaut hat: „Die Entscheidung des Großen Senats ist außerordentlich bedauerlich und bedeutet einen sehr erheblichen Rückschritt gegenüber der bisherigen Rechtsentwicklung. Ich kann ihr auch sachlich nicht beipflichten.

1. Anerkanntermaßen ist die Regelung der Beschwerde und speziell die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde gegen Finanzbefehle gemäß § 283 RAO. erfolgt als Schutzmaßregel und Gegengewicht gegen die außerordentliche Ausdehnung der Machtbefugnisse der Finanzämter. Der Schutz erschien um so unerläßlicher, als das Gebiet der Finanzbefehle noch wenig geklärt war und die Grundlagen, durch die den Befugnissen der Finanzverwaltungsbehörde sichere Grenzen gezogen werden müssen, erst durch die Rechtsprechung des RFH. geschaffen werden sollten ... In den in der Entscheidung des Großen Senats aufgeführten und vielen anderen Entscheidungen hat der RFH. bisher seine Aufgabe erfüllt und die Bestimmung des § 283 RAO. formell und materiell weiter zum Schutz der Steuerpflichtigen ausgebildet und ausgedehnt; formell, indem er die Rechtsbeschwerde auch gegen die Verhängung eines Zwangsmittels als zulässig erklärte, wenn der Verhängung keine Androhung vorausgegangen war (so RFH. 6, 135; 8, 206) und materiell, indem er auch unrichtige Rechtsanwendung annahm, wenn die Grenzen billigen Ermessens seitens des FA. überschritten waren ... Übereinstimmung bestand auch bisher, daß, wenn der RFH. einen Finanzbefehl für unzulässig erklärte, damit der auf Grund einer solchen verhängten und vollstreckten Strafe der Boden entzogen sei und das Erstattungsverfahren gemäß §§ 128, 134 RAO. stattzufinden habe; so RFH. 5, 170; 6, 139; St. u. W. I, 577; 8, 1; 8, 206; 12, 252; außerdem Becker RAO. II. Auflage zu § 202 Bem. 2; § 134 Bem. 2; Hensel

[2]) Das Reichsgericht hat eine ähnliche Frage in noch weitergehendem Maße zugunsten des Fiskus entschieden. Vgl. hierzu Homburger aaO. Siehe Anhang.

[3]) JurWoch. 1925 S. 847 Anm. zu Nr. 2.

St. u. W. III, 976. — Noch weiter geht de lege ferenda, Strutz, Verhandlungen des 32. Deutschen Juristentages S. 234 ff., 240 und 260, indem er mit Recht sogar die Vorschriften über die Erstattung für ungenügend und in dem von ihm aufgestellten, einstimmig angenommenen Leitsatz Nr. 13 (aaO.) die Statuierung einer staatlichen Schadensersatzpflicht bei Aufhebung von Finanzbefehlen für geboten erklärt.

All dies soll nun unrichtig und der Steuerpflichtige auch im Falle der Aufhebung des Finanzbefehls und inzwischen erfolgter Erzwingung nicht nur keine Schadensersatzansprüche haben, sondern auch seiner Erstattungsansprüche verlustig sein.

2. Die Gründe, die der Große Senat für seinen dem Steuerpflichtigen überaus nachteiligen Standpunkt anführt, können nicht als überzeugend erachtet werden.

Alle angeführten Entscheidungen anerkennen, daß die obrigkeitlichen Anordnungen, solange sie existieren, befolgt werden müssen; eingehend ist in RFH. 6, 139 und 8, 1 die sofortige Vollstreckbarkeit unter Abwägung aller in Betracht kommenden Interessen gerade vom Standpunkt der Staatsautorität und der Finanzinteressen des Reichs aus begründet. Es kann aber weder anerkannt werden, daß die fraglichen Entscheidungen Wesen und Zweck des Erstattungsverfahrens verkannt und anstatt der Rückgängigmachung von Bereicherung, Entschädigung des Steuerpflichtigen angestrebt oder auch nur ungewollt bewirkt hätten — unstreitig zielt das Erstattungsverfahren nicht auf Entschädigung, wie ja in dieser Richtung die RAO. den Interessen der Steuerpflichtigen auch sonst nicht hinlänglich Rechnung trägt ...; mit Rückgabe einer auf gesetzwidriger Grundlage erzwungenen Strafe ist keine Entschädigung geleistet, sondern zu Unrecht Beigetriebenes zurückgewährt —, noch kann dem Satze beigestimmt werden, es sei mit dem öffentlichen Interesse unverträglich, daß gegenüber einem Finanzbefehl der Steuerpflichtige sich der Anordnung entziehen könne, in der Erwartung einer Aufhebung der Anordnung ... Die Anordnung kann ja mittels Strafen erzwungen werden; stellt sich aber nachträglich heraus, daß die Anordnung gesetzwidrig war, so kann doch unmöglich die Erzwingung gesetzmäßig bleiben. Wenn die staatliche Autorität selbst die Anordnung als gesetzwidrig aufhebt, so leidet doch die staatliche Autorität nicht darunter, wenn sie die Folgen der Gesetzwidrigkeit beseitigt. Das öffentliche Interesse verlangt ferner nicht, daß gesetzwidrige Anordnungen erzwungen werden, sondern nur, daß, solange nicht von staatlicher Autorität ihre Gesetzwidrigkeit ausgesprochen ist, sie wie gesetzmäßige auch bei erfolgter Anfechtung vorläufig zu beachten und zu befolgen sind. — Es genügt in dieser Richtung, auf Otto Mayer, Verwaltungsrecht I, 95, zu verweisen, wo ausgeführt ist: Voraussetzung der Wirksamkeit jeden Verwaltungsaktes ist seine Rechtmäßigkeit. Fehlt es hieran, so liegt ein ungültiger Akt vor und soll auch die Rechtswirkung, auf die er gerichtet ist, gar nicht hervorbringen. — Vorerst, wenn der Akt von einer Behörde ausgeht und ordnungsgemäß bekanntgemacht ist, besteht der Akt zu Recht und ist wirksam. Seine Vollstreckbarkeit ist nicht zu bezweifeln. Die Ungültigkeit wird aber von Bedeutung, wenn der Akt an eine zur Nachprüfung zuständige Behörde gelangt. Diese kann nach dem Umfang ihrer Nachprüfungszuständigkeit den Akt für ungültig erklären und dadurch

nichtig machen. — Ebenso besagt Otto Mayer aaO. S. 239: Die Zurücknahme oder Aufhebung eines Befehls beseitigt auch die Gehorsamspflicht, die er bereits hat entstehen lassen, nicht aber von selbst auch die selbständigen Rechtsfolgen an Strafbarkeiten und Entschädigungspflichten, die er dadurch schon nach sich zog. Er fährt aber fort: ... Anders die Ungültigerklärung wegen Rechtswidrigkeit des Befehls; sie hat eine stärkere Kraft, insofern nunmehr auch solche bereits eingetretene Rechtsfolgen als ungültig behandelt werden sollen, mit allem, was sich daraus ergibt. — Nun kann aber wohl kein Zweifel sein, daß der RFH. auf erhobene Rechtsbeschwerde nicht aufheben und zurücknehmen kann im Sinne von § 73 ff., wohl aber, daß er die Rechtmäßigkeit des Finanzbefehls nachprüft und ihn im Falle der Verneinung für gesetzwidrig erklärt, daß also seine Erklärung eines Finanzbefehls als gesetzwidrig die eben geschilderte stärkere Kraft haben muß und diesem den Boden entzieht.

3. Die vom Großen Senat noch angeführten Bestimmungen der §§ 73 ff. RAO. stehen vorstehendem Standpunkt mindestens nicht entgegen. Im allgemeinen steht es einer Behörde, soweit sie überhaupt das Recht der Zurücknahme oder Aufhebung ihrer Anordnungen hat, frei, ob sie dies mit rückwirkender Kraft (ex tunc oder ex nunc) tun will oder nicht. Im Falle des § 78 Abs. 2 ist dies anders. Hier handelt es sich darum, ob und inwieweit die Behörde bestimmte, zugunsten von Steuerpflichtigen erlassene Verwaltungsakte wieder zurücknehmen darf. Dieses Recht ist an sich aus begreiflichen Gründen eingeschränkt und dabei ist nun wiederum mit Recht bestimmt, daß in den besonderen Fällen (§ 78 Abs. 2, Erschleichung des Verwaltungsakts u. ä.) die Zurücknahme mit rückwirkender Kraft erfolgen kann ... Diese Bestimmung sagt aber m. E. gar nichts für die Rechtswirkung der Gesetzwidrigkeitserklärung eines durch Rechtsmittel angefochtenen Finanzbefehls durch die Rechtsmittelbehörde.

4. Endlich sei aber gegenüber der besprochenen Entscheidung auch noch darauf hingewiesen, daß es wenig Bestimmungen in den Steuergesetzen gibt, die so oft der Nachprüfung des RFH. unterliegen, wie eben die Bestimmung des § 202 RAO. über Finanzbefehle, und daß gerade hier in einer besonders großen Zahl von Fällen Remedur durch die Rechtsbeschwerdeinstanz geschaffen werden mußte ..., ferner um die m. E. ganz außerordentlichen Folgerungen des bekämpften Standpunkts des Großen Senats klarzumachen, daß in den bisherigen Entscheidungen nicht selten Finanzbefehle aufgehoben werden mußten, weil sie Unmögliches ..., Unbilliges ... verlangten. Hier kann doch wohl unmöglich das öffentliche Interesse verlangen, daß sie besorgt oder vollzogen werden."[4])

[4]) Denselben ablehnenden Standpunkt nehmen Bühler und Hensel ein. Hensel, Steuerrecht, aaO. S. 148 Anm. 3, führt hierzu Folgendes aus: „... Mir will es scheinen, als ob hier vom RFH. eine Frage, deren Wichtigkeit gar nicht überschätzt werden kann, etwas allzu vorschnell entschieden worden sei. Soviel ist sicher, der RFH. hat mit dieser Entscheidung den von ihm in jahrelanger Rechtsprechung aufgebauten Schutz des Steuerpflichtigen um ein gut Teil wieder abgerissen. Tatsächlich hängt die Handhabung der weitgehenden Erzwingungsbefugnisse jetzt allein von dem Ermessen der Finanzbehörden (meistens sogar der unteren!) ab. Es bleibt abzuwarten, ob sich hieraus so einschneidende Unzuträglichkeiten ergeben, daß eine gesetzliche Korrektur notwendig erscheint."

Damit kommen wir zu einer Würdigung der dem Urteil des RFH. zugrunde gelegten Gesichtspunkte und des gegnerischen Standpunktes. Dabei ist zunächst nicht zu berücksichtigen, ob die Entscheidung billig oder unbillig ist, sondern es ist lediglich zu prüfen, ob die juristische Konstruktion der Entscheidung gesetzlich ist, oder ob sie dem Sinn und dem Wortlaut des Gesetzes widerspricht. Auseinanderzuhalten sind demnach einerseits die Begriffe Finanzbefehl, Vollstreckbarkeit, Aufhebung und andererseits Erstattungsansprüche und Entschädigungsansprüche.

Unbestritten steht fest, daß der Finanzbefehl ein hoheitsrechtlicher Verwaltungsakt ist, dessen Durchführung im Interesse der Staatsautorität erzwungen werden kann. Daß § 235 RAO., der die Vollstreckung trotz Einlegung eines Rechtsmittels nicht hindert, auch auf die Zwangsmittel des § 202 RAO. Anwendung findet, darüber besteht in Rechtsprechung und Literatur kein Zweifel. Streit- und Kernfrage ist vielmehr nur die, welche Wirkung die Aufhebung eines verwaltungsaktmäßigen Befehls durch das höchste Verwaltungsgericht hat. Wird die Verfügung durch die wegen Gesetzwidrigkeit erfolgte Aufhebung ex tunc beseitigt, m. a. W. wird sie vollkommen vernichtet, als wenn sie nie dagewesen wäre, oder richtet sich die Aufhebung nur auf deren Beseitigung, also mit Wirkung ex nunc? Nach der Ansicht des RFH., der ich mich trotz ihrer Rechtsfolgen anschließe, wirkt die Aufhebung einer Verwaltungsverfügung nicht zurück, sondern erst vom Zeitpunkte des Erlasses der Aufhebungsverfügung an. Zur Begründung seines Standpunktes zieht der RFH. die Bestimmungen der §§ 78 Abs. 2 und 73 RAO. heran. Die von Kiefe gegen die Heranziehung dieser Bestimmungen angeführten Gründe sind m. E. nicht zutreffend. Seiner Ansicht, im allgemeinen stehe es einer Behörde, soweit diese überhaupt das Recht der Zurücknahme oder Aufhebung ihrer Anordnungen habe, frei, ob sie dies mit rückwirkender Kraft (ex tunc) tun wolle oder nicht, kann ich in dieser allgemeinen Form nicht beitreten. Das mag in etwa für die Verwaltungsbehörden zutreffen, jedenfalls aber nicht für die Verwaltungsgerichte. Nicht das Gericht ist befugt, über die Frage der Rückwirkung seiner Erkenntnisse zu entscheiden; darüber entscheidet nur das Gesetz. Das Gericht ist daran gebunden. Der RFH. führt mit Recht die erwähnten Bestimmungen der RAO. zur Begründung seiner Meinung heran. Das Ergebnis stimmt auch mit den Grundsätzen des Verwaltungsrechts überein. Bis zu seiner Aufhebung besteht der Verwaltungsakt nicht nur formell, sondern auch materiell zu Recht. Das ist kein Widerspruch, sondern liegt im Wesen der verwaltungsaktmäßigen Verfügung. Die Folgen des zivilrechtlichen Urteils können hier nicht herangezogen werden. Denn es handelt sich um öffentliches Recht, das seine Eigentümlichkeiten durch seine Zweckbestimmung erhält und haben muß. Die im Finanzbefehl angedrohte und vor seiner Aufhebung festgesetzte und vollstreckte Geldstrafe ist außerhalb des Rechtsmittelverfahrens zu beurteilen, ist ein für sich abgeschlossener, mit dem rechtlichen Ursprung wohl noch zusammenhängender, aber lediglich nach seinem verwaltungsrechtlichen Zweck zu beurteilender behördlicher Akt.

Nach dieser Feststellung kommen wir nun zum Erstattungsanspruch, der auch zunächst für sich allein betrachtet werden muß. Die §§ 128, 130 RAO. können unmittelbar keine Anwendung finden, da es sich doch nur

um Steuern und deren Erstattung handelt. Aber § 134 RAO. kommt als Bestimmung in Betracht. Unter seinen Tatbestand fallen auch Erzwingungsgeldstrafen. „Hierher gehören Erzwingungsgeldstrafen, Sicherungsgelder ..., wenn der Bescheid, durch den sie auferlegt werden, aufgehoben oder ... berichtigt ist“[5]). Diese Aufhebung ist aber dahin zu ergänzen, daß es sich um rückwirkende Aufhebung handeln muß, wenn also z. B. die verfügende Behörde selbst ihre Verfügung mit rückwirkender Kraft zurücknimmt. Die Beilegung dieser rückwirkenden Kraft selbst ist ja doch ein typisch verwaltungsmäßiges, nur der Verwaltungsbehörde zustehendes Recht, das dem Verwaltungsgericht seiner Bestimmung gemäß versagt bleiben muß. Weiterhin verweist dann § 134 RAO. auf die für die Erstattung von Steuern geltenden obengenannten Vorschriften. Als Tatbestand für die Rückerstattung von trotz späterer Aufhebung beigetriebenen Geldstrafen kann nur § 128 RAO. in Frage kommen. Dieser schreibt aber vor, daß nur das, was zu Unrecht gezahlt wurde, zurückzuerstatten ist. Betont werden muß also, daß es sich um einen Erstattungsanspruch handelt, und nicht etwa um einen Entschädigungsanspruch. Diese beiden Begriffe hält Kiefe nicht klar genug auseinander. In den Vorschriften der §§ 127 ff. RAO. sind nur Erstattungsansprüche einbegriffen; Entschädigungsansprüche kennt die RAO. überhaupt nicht. Beide Arten von Ansprüchen haben gänzlich verschiedene Rechtsgrundlagen. Erstattungsfähig sind nur zu Unrecht beigetriebene Zahlungen. Da aber hier der Zahlung kein gesetzwidriger Akt, wie oben dargelegt, zugrunde liegt, da dieser Akt auch nach seiner Aufhebung wegen Gesetzwidrigkeit nicht in diesem Sinne ein gesetzwidriger wird, kann auch keine Rede sein von zu Unrecht geleisteten Zahlungen. Die notwendigerweise formelle Konstruktion des RFH. entspricht demnach m. E. jedenfalls dem bestehenden Gesetz.

Eine ganz andere Frage ist es, ob die Entscheidung den Tatsachen gerecht wird, ob sie der Billigkeit entspricht, oder ob hier nicht vielmehr unbedingt Abhilfe geschafft werden muß. Da muß allerdings gesagt werden, daß dieser Rechtszustand keineswegs eine befriedigende Lösung bedeutet. Der vom Gesetzgeber vorgesehene Rechtsschutz gegen Übergriffe der Verwaltung versagt praktisch. Es fehlt aber an den entsprechenden gesetzlichen Grundlagen. Auch der von Becker gegebene Trost, daß die sachliche Erledigung der Rechtsbeschwerde nicht dadurch überflüssig werde, daß die Anordnung inzwischen zur Vermeidung des Zwanges erfüllt oder gar erzwungen sei; denn der Betroffene könne trotzdem, z. B. für die Zukunft, wenn die Wiederholung ähnlicher Anordnungen zu erwarten sei, ein Interesse an der Entscheidung über die Rechtsmäßigkeit der Anordnung haben, ist doch recht schwach.

Der durch das Gesetz gegebene Rechtsschutz ist auf diesem Gebiet also nicht ausreichend. Praktisch und wirtschaftlich gedacht war die frühere vom RFH. getroffene Regelung[6]) sicherlich die bessere. Juristisch sehe ich allerdings bei den bestehenden Gesetzesbestimmungen der RAO.

---

[5]) Becker, RAO. aaO. S. 288 Anm. 2 zu § 134; ebenso Mrozek aaO. S. 492/93 Anm. 2 zu § 134.

[6]) Urteil des RFH. vom 9. Februar 1922 (Amtl. Samml. Bd. 8 S. 206); ebenso die Urteile vom 22. Dezember 1921 (Amtl. Samml. Bd. 8 S. 1) und vom 5. April 1922 (St. u. W. 1922 S. 597 Nr. 577).

keinen Weg, um zu einer der früheren ähnlichen Lösung zu kommen. An dem heutigen Zustand trifft m. E. nicht den RFH. die Schuld wegen seines „Fehlspruchs", der keiner ist, sondern höchstens den Gesetzgeber, der diese Folgen sicherlich nicht vorausgesehen hat. Eine Erstattung der in solchen Fällen gezahlten Beträge aus Billigkeitsrücksichten, etwa gemäß § 108 Abs. 2 RAO., bedarf eines zu umständlichen Verfahrens. Daß ein Mißstand vorliegt, den zu beseitigen Recht und Billigkeit fordern, ist schon oben gesagt. Da die Beseitigung innerhalb der gesetzlichen Vorschriften durch deren Auslegung nicht erfolgen kann, muß eine Änderung der RAO. durch Einfügung bzw. Ergänzung einiger Bestimmungen gefordert werden.

## § 8.

### Vorschläge de lege ferenda.

Dreierlei Wege sind möglich, um dem Übelstande im Wege der Gesetzgebung abzuhelfen.

Man könnte die Ursache beseitigen durch die Bestimmung, daß die Vollstreckung eines angedrohten und festgesetzten Zwangsmittels durch die rechtzeitige Einlegung von Rechtsmitteln gehemmt wird. Damit würde man aber m. E. zu weit gehen. Die Verwaltungsbehörde muß in dringenden Fällen ihre im Interesse des Staatsganzen angedrohten Zwangsmittel durchsetzen können. Eine solche Bestimmung würde auch sicherlich zum Schaden des Reichs in unrechter Weise ausgenutzt werden.

Der zweite Weg ist der von Strutz[1]) vorgeschlagene: „Ersatzpflicht des Reiches wegen des Schadens, der durch vorläufige Ausführung eines durch rechtskräftige Entscheidung für unzulässig erklärten Zwangsmittels eingetreten ist." Als gesetzliche Bestimmung fordert Strutz: „Für den Fall, daß die Androhung eines Zwangsmittels nach § 202 durch rechtskräftige Entscheidung aufgehoben wird, sollte durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmung das Reich für ersatzpflichtig erklärt werden für den Schaden, der durch die vorläufige Ausführung des Zwangsmittels (§ 202 Abs. 3) dem Betroffenen erwachsen ist; die Ersatzpflicht und die Höhe des Ersatzanspruchs wäre durch die richterliche Behörde auszusprechen, die die Rechtmäßigkeit der Androhung verneint hat"[2]). Auch diese Forderung scheint mir zu weit zu gehen und würde für das Reich, selbst bei größter Vorsicht der Behörden, eine untragbare Last bedeuten — ganz abgesehen davon, daß die Finanzämter bei Vorhandensein einer solchen Vorschrift sich hüten würden, § 202 RAO. überhaupt noch anzuwenden, aus leicht ersichtlichen Gründen. Ich schlage ein Kompromiß vor, das einerseits die Wirksamkeit der Bestimmungen der §§ 202, 235 RAO. nicht illusorisch machen und andererseits dem Betroffenen doch zu seinem Rechte verhelfen würde. M. E. wäre dieses Ergebnis durch die Ergänzung von drei Vorschriften der RAO. zu erreichen, nämlich:

1. Ergänzung als § 108 a RAO.:

„Geldstrafen, die im Zwangsmittelverfahren beigetrieben werden, sollen auf Antrag des Pflichtigen ersetzt werden, wenn die zugrunde

[1]) Strutz in Verhandlungen des 32. Deutschen Juristentags S. 234/35.
[2]) Strutz in Verhandlungen des 32. Deutschen Juristentags aaO. S. 260 Leitsatz Nr. 13.

liegende Anordnung im Rechtsmittelverfahren aufgehoben wird. Die Ersatzpflicht hat die richterliche Behörde auszusprechen, die die Anordnung aufgehoben hat."

2. Ergänzung zu § 202 als Abs. 3:
   „Eine nach § 202 Abs. 1 und 2 an Stelle einer Geldstrafe festgesetzte Haftstrafe darf nicht vollstreckt werden, bevor nicht über das eingelegte Rechtsmittel rechtskräftig entschieden oder die zur Einlegung desselben bestimmte Frist abgelaufen ist."
3. Ergänzung zu § 235 als Satz 3:
   „Die Vorschrift des § 202 Abs. 3 (neu!) wird durch diese Bestimmung nicht berührt."

---

## Zusammenfassung.

Ausgehend von dem auch im Rechtsstaat, wenn auch verfassungs- und gesetzmäßig bestehenden Gewaltverhältnis zwischen Staat und Untertan kamen wir über das Erkenntnis der selbständigen Bedeutung des Steuerverwaltungsrechts zu den dem Polizeirecht entsprechenden Formen der rechtssatzmäßigen und verwaltungsaktmäßigen Finanzbefehle. In der vergleichenden Darstellung wurde zunächst die historische und inhaltliche Anlehnung dieses steuerrechtlichen Instituts an die Polizeiverordnung und -verfügung untersucht. Dabei wurde meist die auf den allgemeinen Verwaltungsrechtsgrundsätzen beruhende Übereinstimmung beider staatsgewaltlicher Äußerungen festgestellt. Weiterhin bedurfte es eines Hinweises auf die Möglichkeit und Notwendigkeit der Beeinflussung des moderner ausgestalteten Finanzbefehlsrechts auf das historisch ursprünglichere und deshalb teilweise veraltete Polizeibefehlsrecht, insbesondere auf dem Gebiet des Rechtsmittelverfahrens, bzw. in dem Umfange der Ermessenskontrolle durch die Verwaltungsgerichte. Zum Schlusse ergab sich bei der Frage, ob der durch die Bestimmungen der RAO. gegebene Rechtsschutz genügend sei, daß ein zu enger Rahmen für die Erstattungsansprüche gezogen ist. Da aber eine Auslegungsmöglichkeit der bestehenden Erstattungsvorschriften nicht vorhanden ist für den Fall, daß auf Grund eines später aufgehobenen Finanzbefehls verhängte Geldstrafen vor der Aufhebung bereits beigetrieben wurden, so schien eine Ergänzung der diesbezüglichen Bestimmungen der RAO. zum mindesten in dem vorgeschlagenen Umfange notwendig; neben diesem Erstattungsanspruch auch noch einen Schadensersatzanspruch zuzubilligen, war jedoch m. E. für den Steuergläubiger untragbar. Die Haftung des Reiches bei Vorliegen eines Verschuldens seiner Beamten bleibt natürlich unberührt.

---

# Anhang.

## Von der Rechtlosigkeit des Steuerschuldners.

Von Rechtsanwalt Dr. Homburger.

(Abendblatt der Frankfurter Zeitung Nr. 852 vom 13. November 1924.)

Bei einem Fabrikanten läßt das zuständige Finanzamt im August auf Grund eines von ihm erlassenen Steuerarrestes über 500 000 Mark alles pfänden. Der Fabrikant muß daraufhin seine Fabrik stillegen und schließen. Ausschließlich das führt im Oktober zu seinem Konkurs. Im Dezember erläßt das zuständige Finanzgericht rechtskräftiges Urteil, daß der Fabrikant die Steuer gar nicht schuldet, wegen derer der Arrest erlassen und die Arrestpfändung vollzogen wurde. Der Arrest wird dann aufgehoben. Der Konkurs geht natürlich weiter. Der Fabrikant verliert sein ganzes Vermögen.

Der um sein Vermögen gebrachte Fabrikant verklagt den Reichsfiskus auf Ersatz des ihm entstandenen Schadens. Er geht von den unbestrittenen Tatsachen aus: Einmal war gar keine Steuerschuld vorhanden; deshalb bestand weder Recht noch Anlaß zum Erlaß oder Vollzug des Arrestes; dieser unrechtmäßige Arrest mit dem Pfändungsvollzug führte allein zum Konkurs des vorher reichen Betroffenen; der Reichsfiskus als Steuergläubiger haftet deshalb für den entstandenen Schaden.

Der RFH. sagt in seinem Gutachten vom 12. Juli 1922 (AS. Bd. 10 S. 41):

> „Auch die auf den Schutz des Arrestschuldners abzielenden Bestimmungen der ZPO. sind aber nach den obigen Ausführungen auf den Arrest der RAO. zu übertragen, es sei denn, daß hinsichtlich der einzelnen Bestimmung aus der RAO. selbst etwas Entgegenstehendes zu entnehmen wäre."

Die einzige Bestimmung der ZPO., in der dem Arrestschuldner ein materieller Schutz gewährt wird, ist der § 945. Er sieht vor, daß der Arrestgläubiger dem Arrestschuldner jeden Schaden ersetzen muß, der ihm aus dem Vollzug des Arrests entsteht, wenn sich die Arrestanordnung als von Anfang an ungerechtfertigt erweist. Man müßte also annehmen, daß nach der Ansicht des höchsten Reichsfinanzgerichts, das mit wunderbarer Objektivität arbeitet, hier ein Schuldfall vorliegt, indem der Reichsfiskus für die verderblichen Folgen eines unrechtmäßigen Arrestes haften muß, die seine Organe verursacht haben.

Aber das RG. kommt bei voller Bestätigung des obigen Sachverhalts zur Klageabweisung! Das Urteil vom 6. November 1923 ist im neuesten Band AS. 108 S. 253 abgedruckt. Roma locuta, res finita. Durch dieses Urteil ist der arme Fabrikant mit seinen Rechtsansprüchen erledigt. Trotz-

dem aber muß sich die gesamte Öffentlichkeit der Steuersubjekte kritisch damit befassen.

Das RG. begründet die Klageabweisung im wesentlichen durch folgende Darlegungen:

„Durch ihn (d. i. der § 351 RAO.) ist in Steuersachen die wirtschaftlich tiefeinschneidende und für den Schuldner sehr gefährliche Anordnung eines Arrestes dem ordentlichen Richter entzogen und Verwaltungsbehörden übertragen ... wenn der Gesetzgeber daher im vollen Bewußtsein von der wirtschaftlichen Tragweite der den Finanzämtern eingeräumten Machtbefugnisse und in Kenntnis der gegen die Ausschaltung der ordentlichen Gerichte sprechenden Bedenken es bei dieser beließ und unter diesen Umständen auch von einer Verweisung auf § 945 ZPO. oder der Einfügung einer ähnlichen Bestimmung absah, so brachte er damit unzweideutig zum Ausdruck, daß das Reich für Mißgriffe der einen Arrest anordnenden und seine Vollziehung veranlassenden Beamten nicht über den Rahmen des Art. 131 RV. hinaus haften sollte. Eine entgegengesetzte Stellungnahme des Gesetzgebers, d. h. die Gefahr, auch bei der gewissenhaftesten Prüfung der Sachlage durch die Finanzbeamten schadensersatzpflichtig gemacht zu werden, würde dem Reich, das bei Anordnung und Vollzug eines Steuerarrestes nicht wie ein Privatgläubiger im eigenen geldlichen Interesse handelt, sondern als Träger von Hoheitsrechten im Interesse der Allgemeinheit einer Steuerhinterziehung oder Steuerflucht nach Möglichkeit vorzubeugen sucht, die Erfüllung dieser rein öffentlich-rechtlichen Aufgabe wesentlich erschweren."

# Lebenslauf.

Am 5. August 1904 bin ich in Bonn als Sohn des 1917 verstorbenen Sanitätsrats Dr. Klodt und seiner Ehefrau Katharina geb. Strasburg geboren. Nach Ablegung der Reifeprüfung am Städt. Gymnasium in Bonn im März 1923 sah ich mich infolge der wirtschaftlichen Notlage gezwungen, mir mein Studium selbst zu verdienen. Aus diesem Grunde trat ich als Druckerlehrling in die Druckerei des Vereins Studentenwohl E. V. — der Wirtschaftsorganisation an der Universität Bonn — ein und wurde bald als Leiter der Druckerei angestellt. Am 1. August 1923 wurde mir die Leitung des studentischen Arbeitsamtes anvertraut; nach weiteren 5 Monaten übernahm ich dann, im Dezember 1923 auch noch kurze Zeit in der Krankenfürsorge-Abteilung tätig, am 1. Januar 1924 den Posten der Mensaleitung, den ich bis zum 30. November 1925 beibehielt. Wegen des bevorstehenden Referendarexamens war ich gezwungen, aus dem Wirtschaftsbetrieb auszuscheiden. Die Referendarprüfung legte ich am Oberlandesgericht in Köln am 6. und 7. Dezember 1926 ab, wurde am 15. Dezember 1926 zum Gerichtsreferendar ernannt und bin seit dem 29. Dezember 1926 im preußischen Staatsdienst zur weiteren Ausbildung beschäftigt.